

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

Salla Autio

Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa

Pro Gradu-tutkielma
Tilintarkastuksen- ja arvioinnin maisteriohjelma
Tampere 2015

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto

Johtamiskorkeakoulu

AUTIO, SALLA: Oikeudenkäyntikulut veroprosessissa

Pro gradu – tutkielma, s. 90.

Vero-oikeus

Maaliskuu 2015

Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa määräytyy hallintolainkäyttölain 74 ja 75 §:n mukaan. Veroprosessissa yksityisen kuluriski on pieni ja yleensä viranomaisen, eli veroprosessissa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, tuomitaan korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja. Kulujen korvaamisessa otetaan huomioon päätöksen lopputuloksen lisäksi kohtuuttomuusharkinta ja se, onko asiassa tapahtunut viranomaisen virhettä. Tutkielman tarkoituksena oli antaa yleiskuva oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen vaikuttavista asioista veroprosessissa. Tavoitteena oli selvittää, kuinka yleistä oikeudenkäyntikulujen vaatiminen ja korvaaminen on veroasioissa oikeuskäytännön perusteella. Lisäksi tavoitteena oli esittää ehdotuksia siitä, miten oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevaa sääntelyä voitaisiin mahdollisesti kehittää.

Tutkielman ensimmäinen teoreettinen osa toteutettiin oikeusdogmaattisella tutkimuksella ja siinä kuvataan veroprosessin erityispiirteitä sekä avataan oikeudenkäyntikulujen luonnetta ja HLL 74 ja 75 pykälien soveltamista veroprosessissa. Toinen osuus koostuu empiirisestä tutkimuksesta, joka kohdistui hallinto-oikeuksien päätöksiin noin vuoden mittaiselta ajankaksolta. Hallinto-oikeuksien päätöksistä poimittiin ja analysoitiin ne verotusta koskevat päätökset, joissa oikeudenkäyntikuluja oli vaadittu korvattavaksi. Tarkempaan analyysiin valikoituivat näistä päätöksistä ne, joissa oikeudenkäyntikuluja oli korvattu verovelvolliselle. Päätöksistä tutkittiin lisäksi se, kuinka monesta oli valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Empiirinen tutkimus toteutettiin laadullisena tutkimuksena, jossa hyödynnettiin sisällönanalyysiä.

Tutkimuksen perusteella voidaan sanoa, että oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on edelleen melko harvinaista veroprosessissa. Tutkimukseen valikoituneista 240 päätöksestä kuluja korvattiin 8 %:ssa. Tutkimuksessa selvisi, että kulujen korvaamisessa voi olla vaikutusta muun muassa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kannalla pääasiaan. Valitusprosentti korkeimpaan hallinto-oikeuteen oli asioissa, joissa kuluja vaadittiin korvattavaksi, keskimääräistä korkeampi. Jos oikeudenkäyntikulujen korvaamisen halutaan tulevan useammin kyseeseen veroprosessissa, voitaisiin Suomessa esimerkiksi ottaa käyttöön Ruotsin tapaan erityislaki, jossa kulujen korvaamista säänneltäisiin yksityiskohtaisemmin.

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	I
SISÄLLYS	II
LÄHTEET	V
LYHENTEET	XI
OIKEUSTAPAUKSET	XIII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Tutkimusongelma ja raja	3
1.3 Tutkimusmenetelmät	7
1.4 Lähdeaineisto ja tutkimuksen rakenne	9
2 VEROPROSESSIN LUONNE	12
2.1 Veroasioiden erityispiirteitä	12
2.2 Muutoksenhaku veroasioissa	14
2.3 Kaksiasianosaissuhde	15
2.4 Virallis- ja määräämisperiaate	17
3 OIKEUDENKÄYNTIKULUJEN LUONNE JA KORVAUKSEN LAATU	20
3.1 Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva sääntely	20
3.1.1 Korvausvelvollisuuden peruste ja sääntely eri prosessilajeissa	20
3.1.2 Sääntely veroasioissa Suomessa ja Ruotsissa	22
3.2 Oikeudenkäyntikulujen määrittely ja merkitys	24
3.3 Korvauskelpoiset kulut	27
3.3.1 Veroprosessissa korvattavat kulut	27
3.3.2 Oikaisulautakuntakäsittelystä aiheutuvat kulut	30
3.3.3 Oikeusapu	31

3.4	Oikeudenkäyntimaksut	32
4	KORVAUSVELVOLLISUUDEN MÄÄRÄYTYMINEN	35
4.1	Pääsääntö	35
4.2	Kohtuuttomuus ja kohtuullisuus	36
4.3	Viranomaisen virhe	40
4.4	Yksityisen korvausvelvollisuus	44
4.5	Kulukorvaus sanktiona	46
5	MENETTELY JA MUUTOKSENHAKU KULUASIOISSA	50
5.1	Oikeudenkäyntikulujen vaatiminen ja tuomitseminen	50
5.2	Oikeudenkäyntikulut ja muutoksenhaku	51
5.2.1	Oikeudenkäyntikulut ja Eurooppa-oikeus	54
6	OIKEUDENKÄYNTIKULUJEN KORVAAMINEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ	56
6.1	Empiirisen tutkimuksen aineistosta	56
6.2	Oikeudenkäyntikulut hallinto-oikeuksissa	57
6.2.1	Vaatimusten ja korvausten yleisyys	57
6.2.2	Jakautuminen hallinto-oikeuksien välillä	58
6.2.3	Vaatimusten esittäminen	60
6.3	Oikeudenkäyntikulujen hyväksyminen	64
6.4	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kannan merkitys	72
6.5	Oikeudenkäyntikulut korkeimmassa hallinto-oikeudessa	75
6.6	Yhteenveto	77
7	OIKEUDENKÄYNTIKULUJEN KORVAAMISTA KOSKEVAN SÄÄNTELYN KEHITTÄMINEN	79
7.1	Hallintolainkäyttölain pykälien uudistaminen	79
7.2	Korvausvelvollisuuden laajentaminen	81

7.3	Yksityisen asianosaisen kuluriski	85
8	JOHTOPÄÄTÖKSET	88

LÄHTEET

Anttila 2004

Anttila, Matti: Kaksiasianosaissuhde vero-oikeudellisessa muutoksenhakuprosessissa. Verotus 3/2004.

Ervasti 2004

Ervasti, Kaijus: Empiirinen oikeustutkimus. Teoksessa Empiirinen tutkimus oikeustieteessä 2004, s. 9–15. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja. Helsinki, 2004.

Ervasti 2011

Ervasti, Kaijus: Oikeussosiologia ja oikeuspoliittinen tutkimus osana oikeustiedettä. Oikeustiede-Jurisprudentia 2011:XLIV, s. 65–132. 2011.

Ervasti – Kallioinen 2003

Ervasti, Kaijus – Kallioinen, Hertta: Oikeudenkäyntimenettelyiden ongelmat ja prosessisäännösten soveltaminen. Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen julkaisuja. Helsinki 2003.

Haarala 2013

Haarala Marjaana: Uudistunut verotuksen oikaisulautakunta. Verotus 3/2013, s. 294–298.

Halijoki 2000

Halijoki, Juha: Oikeudenkäyntikulut ja niiden jakautuminen. Defensor Legis 2/2000, s. 206–229.

Halila 2006

Halila, Leena: Oikaisuvaatimusjärjestelmän luonteesta ja kehittämisestä oikeusturvakeinona. Oikeustiede-Jurisprudentia 2006:XXXIX, s. 5-96. 2006.

HE 191/1993 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevien säännösten muuttamisesta. Annettu 11.10.1993.

HE 217/1995 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi. Annettu 2.2.1996.

HE 107/1998 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi oikeudenkäymiskaaren 21 luvun, oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain 9 luvun 8 ja 9 §:n sekä käräjäoikeuslain 19 §:n muuttamisesta. Annettu 11.9.1998.

HE 50/2006 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi julkisista hankinnoista sekä vesi- ja energiahuollon, liikenteen ja postipalvelujen alalla toimivien yksiköiden hankinnoista. Annettu 28.4.2006.

HE 148/2007 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyvien eräiden lakien muuttamisesta. Annettu 6.11.2007.

HE 23/2014 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi autoverolain, ajoneuvoverolain 50 ja 53 §:n ja polttoainemaksusta annetun lain muuttamisesta. Annettu 3.4.2014.

Helminen 2011

Helminen, Marjaana: Parempi myöhään kuin ei milloinkaan – KHO:n väliylhteisöverotusta koskeva purkupäätös ja EU-oikeuden vastaisuus purkuperusteena. Verotus 4/2011, s. 365–372.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari: Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Saatavissa: http://www.helsinki.fi/oikeustiede/tutkimus_ja_julkaisut/julkaisut/yleinen_oikeustiede/hirvonen_mitka_metodit.pdf. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17, 2011.

Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo: Kirjoitetaan juridiikkaa. Kauppakaari, 2008.

Jokela 1995

Jokela, Antti: Oikeudenkäyntikulut ja maksuton oikeusapu. Lakimiesliitto, 1995.

Jokela 2004

Jokela, Antti: Oikeudenkäynti III. Talentum, 2004.

Keinänen – Väättäinen 2015

Keinänen, Anssi – Väättäinen, Ulla: Empiirinen oikeustutkimus – mitä ja milloin? Teoksessa Oikeustieteellinen opinnäyte – Artikkeleita oikeustieteellisten opinnäytteiden vaatimuksista, metodista ja arvostelusta 2015, s. 1-21. Edilex 2015.

KHO 2009

Oikeusturvan todellisuus. Pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta. KHO:n tutkimusjulkaisuja 1/2009.

Korkea-aho 2004

Korkea-aho, Emilia: Empiirisen oikeustutkimuksen käytäntö. Teoksessa Empiirinen tutkimus oikeustieteessä 2004, s. 81–90 . Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen tutkimustiedonantoja. Helsinki 2004.

Määttä 2008

Määttä, Pekka: Prosessinjohto. Oikeudenkäyntikulut ja arvonlisävero. Oikeustieto 1/2008, s. 2-4.

Myrsky 2007

Myrsky, Matti: Muutoksenhaun kysymyksiä verotuksessa. Defensor Legis 3/2007, s. 344–364.

Myrsky – Rabinä 2011

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6., uudistettu painos. Talentum, 2011.

Myöhänen Sami 2012

Myöhänen, Sami: Oikeudenkäyntikulut julkisia hankintoja koskevissa asioissa markkinaoikeudessa. Defensor Legis 2/2012, s. 191–208.

Mäenpää 2003

Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. Talentum Media, 2003.

Mäenpää 2007

Mäenpää, Olli: Hallintoprosessioikeus. 2., uudistettu painos. Talentum Media, 2007.

Männistö 2005

Männistö Jarkko: Oikeudenkäyntikulut kannustimena – taloustieteellisen analyysi oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden vaikutuksista. Lakimies 1/2005, s. 79–97.

OM 2011a

Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Prosessityöryhmän mietintö. Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 4/2011.

OM 2011b

Oikeudenkäynti hallintoasioissa. Tiivistelmä prosessityöryhmän loppumietinnöstä saaduista lausunnoista. Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 40/2011.

OM 2015

Tuomioistuinmaksulaki. Tuomioistuinmaksutyöryhmä. Oikeusministeriön mietintöjä ja lausuntoja 4/2015.

Peltonen – Räbinä 2012

Peltonen, Juuso – Räbinä, Timo: Virallisperiaate ja määräämisperiaate veroprosessissa Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön näkökulmasta. Verotus 4/2012, s. 372–388.

Prop. 1988/89:126

Regeringens proposition 1988/89:126 om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m. m.

Pitkäranta 2004

Pitkäranta, Ann-Mari: Näytöstä ja sen arvioinnista tuloveroprosessissa. Licensiaatintutkimus. Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 2004.

Räbinä 2008

Räbinä, Timo: Veronsaajien oikeudenvalvonnan uudistaminen. Verotus 2/2008, s. 123–136.

Räbinä 2011

Räbinä, Timo: Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö verotuksessa: milloin veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö hakee muutosta? Verotus 1/2011, s. 33–47.

Salmikivi – Sääski Keskitalo 2014

Johanna Salmikivi – Wisa M. Sääski Keskitalo: Eräistä saamisten menetyksiin liittyvistä tulkintakysymyksistä (referee-artikkeli). Verotus 1/2014, s. 62 – 71.

Saukko 2013

Saukko, Petri: Eräitä veroasioiden prosessuaalisia haasteita hallintotuomioistuimen näkökulmasta. Teoksessa Vero ja finanssi 2013, Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta, s. 305–326. Edita Publishing Oy, 2013.

Tarukannel – Jukarainen 1999

Tarukannel, Veijo – Jukarainen, Heikki: Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa. Tampere 1999.

Tolvanen 2013

Tolvanen Matti: Näytön hankkiminen ja arviointi veroprosessissa ja rikosprosessissa – yhtäläisyyksiä ja eroja. Teoksessa Vero ja finanssi 2013, Juhlakirja Matti Myrsky 60 vuotta, s. 347–360. Edita Publishing Oy, 2013.

Tuomi – Sarajärvi 2002

Tuomi, Jouni – Sarajärvi, Anneli: Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki 2002.

Urpilainen 2014a

Urpilainen, Matti: Lähiyhtiöltä olevan lainasaamisen menetyksen vähennyskelpoisuus elinkeinoverotuksessa – KHO 2014:8. Saatavissa: <http://www.edilex.fi/uutiset/38881>. Julkaistu 24.1.2014.

Urpilainen 2014b

Urpilainen, Matti: Vapaaehtoinen luopuminen tasingosta ei muodosta veronalaista lahjaa - KHO 2014:135. Saatavissa: <http://helios.uta.fi:2126/uutiset/41427>. Julkaistu 18.9.2014.

Verohallinto 2011

Suulliset käsittelyt hallintotuomioistuimissa. Verohallinnon ohje. Annettu 14.4.2011. Dnro 1278/38/2010.

Verohallinto 2013a

Oikaisulautakuntamenettelyn ohjeet. Verohallinnon ohje. Annettu 28.1.2013. Dnro A16/200/2013.

Verohallinto 2013b

Ennakkoratkaisu- ja poikkeuslupahakemuksen tekeminen ja siihen annettava päätös. Verohallinnon ohje. Annettu 19.6.2013. Dnro A15/200/2013.

Verohallinto 2013c

Ennakkoratkaisun hakeminen keskusverolautakunnalta. Verohallinnon ohje. 14.1.2013.

Verohallinto 2014

Verovalitusmenettelyä koskeva ohje. Verohallinnon ohje. Annettu 3.4.2014. Dnro A17/200/2014

Vihervuori 2006

Vihervuori, Pekka: Näkökulmia oikeussuojan kustannuksiin hallintolainkäytössä. Defensor Legis 4/2006, s. 666–687.

Äimä 2011

Äimä Kristiina: Veroprosessioikeus. WSOYpro, 2011.

LYHENTEET

AVL	Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501
Dnro	Diaarinumero
EIS	Euroopan ihmisoikeussopimus
EIT	Euroopan ihmisoikeus tuomioistuin
EPL	Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
ERL	Lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (1989:479) 6.8.1989
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EUT	Euroopan unionin tuomioistuin
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291) 4.6.1971
HAO	Hallinto-oikeus
Hankintalaki	Laki julkisista hankinnoista 30.3.2007/348
HE	Hallituksen esitys
HFD	Högsta förvaltnings domstol
HL	Hallintolaki 6.6.2003/434
HLL	Hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586
HO	Hovi-oikeus
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KKO	Korkein oikeus
KiVL	Kiinteistöverolaki 20.7.1992/654
KorkoL	Korkolaki 20.8.1982/633
KVL	Keskusverolautakunta
MaksuL	Laki tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista 26.7.1993/701
MAO	Markkinaoikeus
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
OAL	Oikeusapulaki 5.4.2002/257
OK	Oikeudenkäymiskaari 1.1.1734/4
OM	Oikeusministeriö
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
PL	Perustuslaki 11.6.1999/731

Prop.	Proposition
ref.	referat
RB	Rättegångsbalken (1942:740) 18.7.1942
ROL	Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa 11.7.1997/689
RÅ	Regeringsrätt
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VH	Verohallinto
VHL	Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503
VKL	Veronkantolaki 5.8.2005/609
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VOVA	Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö
VSVL	Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/931
VTL	Verotililaki 7.8.2009/604

OIKEUSTAPAUKSET

Hallinto-oikeus

Vaasan HAO 10.4.2000 T 00/0162/5

Helsingin hallinto-oikeus 5.5.2010 T 10/0543/1

Helsingin HAO 6.6.2013 T 13/0910/4

Turun HAO 14.6.2013 T 13/0391/3

Hämeenlinnan HAO 26.6.2013 T 13/0323/1

Turun HAO 27.8.2013 T 13/0514/3

Helsingin HAO 20.9.2013 T 13/0992/1

Helsingin HAO 27.9.2013 T 13/1404/4

Turun HAO 25.10.2013 T 13/0679/3

Turun HAO 29.1.2014 T 14/0050/3

Helsingin HAO 7.3.2014 T 14/0213/4

Turun HAO 24.3.2014 T 14/0153/3

Korkein hallinto-oikeus

KHO 18.12.1972/4990_A

KHO 1979 II 630

KHO 1982 I 52

KHO 1999 T 2170

KHO 2003:23

KHO 2004:115

KHO 2004:117

KHO 2005:39

KHO 2006:65

KHO 2007:34

KHO 25.04.2008/944

KHO 2008:23

KHO 2011:38

KHO 2011:41

KHO 2011:53

KHO 2011:56

KHO 2012:37
KHO 2012:62
KHO 2012:69
KHO 9.4.2013/1222
KHO 2013:27
KHO 2013:51
KHO 2013:61
KHO 2013:63
KHO 2013:65
KHO 2013:69
KHO 2013:72
KHO 2013:114
KHO 2013:138
KHO 2013:148
KHO 2013:201
KHO 2014:8
KHO 2014:33
KHO 2014:85
KHO 2014:90
KHO 2014:123
KHO 2014:126
KHO 2014:145
KHO:2014:191
KHO 31.10.2014 T 3366 (ei julk.)
KHO 25.11.2014 T 3691

Korkein oikeus

KKO 1997:26
KKO 1997:64
KKO 1997:88
KKO 1999:6
KKO 2008:9

KKO 2008:12

KKO 2014:40

Markkinaoikeus

MAO 161/09

MAO 32/10

MAO:282–283/14

Högsta förvaltnings domstolen/ Regeringsrätt

RÅ 1996 ref. 97

RÅ 2002 ref. 20

RÅ 2002 ref. 95

RÅ 2004 ref. 25

HFD 2014 ref. 22

HFD 2014 ref. 40

HFD 2014 ref. 65

EIT

Kiiveri vs. Suomi

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Oikeudenkäynti on menettely, jossa tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista, mikä yksittäisessä asiassa on lainmukaista. Oikeudenkäynnit voidaan Suomessa jakaa kolmeen päätyyppiin, jotka ovat oikeudenkäynti riita-asioissa, oikeudenkäynti rikosasioissa ja hallintolainkäyttö. Kaikille oikeudenkäyntiprosesseille on yhteistä sama tavoite eli oikeusriidan ratkaisu, oikeussuojan antaminen sekä asian lainmukaisuuden vahvistaminen.¹ Oikeudenkäynnistä aiheutuu aina myös kuluja asianosaisille, ja niiden korvaaminen määräytyy jokaisessa prosessissa omien korvausvelvollisuutta määrittävien säännösten mukaan.

Hallintoprosessin kohteena ovat viranomaisen tekemät hallintopäätökset ja ne julkisoikeudelliset suhteet, joissa viranomainen on osapuolena². Hallintoprosessia säätelee hallintolainkäyttölaki (HLL), joka on kaikkea hallintomenettelyä koskeva yleislaki. Menettelyllisiä poikkeuksia yleislakiin voidaan säätää hallintoasioissa erikseen erityislaeissa³. Hallintolainkäyttölakia sovelletaan hyvin vaihteleviin asiaryhmiin, kuten esimerkiksi veroasiat, lastensuojeluasiat, mielenterveysasiat ja kunnallisasiat. Tämän vuoksi lain on oltava varsin yleispiirteinen ja joustava. Toisin kuin riita-asioissa hallintoasioissa päätöksen sisällöstä, tai julkisen vallan käytöstä ylipäätään, ei voida sopia.⁴

Asiaryhmien erityispiirteet hallintolainkäytössä vaikuttavat myös oikeudenkäyntiprosesseihin ja erityisesti veroasiat eroavat tässä suhteessa muihin hallintoasioihin. Hallintoasioissa ei ole perinteisesti samalla tavalla selkeästi kahta toisilleen vastakkaista asianosaista verrattuna riita- ja rikosprosessiin, mutta veroprosessi poikkeaa muista hallintoasioista tässä suhteessa.⁵ Verotuksessa lähtökohtana on verovelvollisen ja veronsaaji-

¹ Saukko 2013, s. 308.

² Mäenpää 2007, s. 100.

³ Esimerkkeinä verotusta ja julkisia hankintoja koskevat asiat.

⁴ Saukko 2013, s. 309.

⁵ Saukko 2013, s. 309–310.

en välillä vallitseva kaksiasianosaissuhde⁶. Verohallinnon tehtävänä verotuksen toimitamisen lisäksi on veronsaajien oikeudenvalvonta verotuksessa ja sitä koskevassa muutoksenhaussa (VHL 2 §). Vuodesta 2008 alkaen verovelvollisen vastapuolena muutoksenhaussa on toiminut Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö⁷ käyttämässä veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevissa asioissa (VHL 24 §). Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tehtävänä on käyttää veronsaajien puhevaltaa tulkinnanvaraisissa, taloudellisesti merkittävissä asioissa ja tilanteissa, joissa puhevallan käyttö oikeudenvalvontayksikön kannalta on tarpeen.⁸

Kun verovelvollinen hakee muutosta Verohallinnon toimittamaan verotukseen tai oikeudenvalvontayksikkö haluaa hakea muutosta toimitettuun verotukseen, ennakkoratkaisuun, oikaisulautakunnan tai hallinto-oikeuden päätökseen (VML 62 §), oikeudenkäynneistä aiheutuu kuluja. Näitä oikeudenkäynnistä aiheutuneita kustannuksia voidaan vaatia korvattavaksi sekä hallinto-oikeudessa että korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Korvattavia kustannuksia ovat oikeudenkäynnin valmistelusta, asian käsittelystä tuomioistuimessa sekä asiamiehen tai avustajan palkkiosta aiheutuneet kustannukset⁹. Verasioissa näitä ovat esimerkiksi todistelusta, asiantuntijalausunnoista sekä asiakirjojen hankinnasta aiheutuneet kustannukset¹⁰. Hallintolainkäyttölain 74 ja 75 §:issä säädetään oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta hallintoasioissa. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa määräytyy HLL:n sääntelyn mukaisesti, koska erityislakien pykälät (VML 92 § ja AVL 207 §) viittaavat kyseisiin HLL:n pykäliin.

Hallintoprosessiin ja julkishallinnon toimintaan liittyy vahvasti oikeusturva, joka kuuluu myös oikeusvaltion perusteisiin¹¹. Oikeusturvan periaatteen yhtenä elementtinä on oikeudenkäyntiä koskeva säännös. Säännös määrittelee oikeusturvan saatavuutta eli kaikkien oikeutta saada asiansa käsiteltyksi oikeudenkäynnissä sekä oikeudenmukaiseen

⁶ Peltonen – Rabinä 2012, s. 376.

⁷ Jäljempänä myös VOVA, oikeudenvalvontayksikkö tai yksikkö.

⁸ HE 148/2007.

⁹ Mäenpää 2007, s. 569.

¹⁰ Myrsky – Rabinä 2011, s. 337.

¹¹ Mäenpää 2007, s. 1-2. PL 21 § mukaan oikeusturvaan sisältyy oikeus saada asiansa käsiteltyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi.

oikeudenkäynnin takeet¹². Veroprosessissa ei tämän vuoksi sovelleta yhtä suoranaisesti kuin siviiliprosessissa oikeudenkäynnin lopputulokseen kytkettyä kuluvastuuta. Tämän eron syynä on turvata oikeussuojan saatavuutta. Oikeudenkäynnin kuluriski, olkoon kysymys sitten asianomaisen omista kuluista tai uhka joutua vastuuseen toisen asianomaisen kuluista, on oikeusturvan takaamisen vuoksi oltava pieni. Toisin sanoen kustannukset eivät veroprosessissa voi muodostaa samanlaista kynnystä oikeussuojan saatavuudelle kuin siviiliprosessissa.¹³

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden perusta hallintolainkäytössä on asiassa annettu ratkaisu, johon yhdistetään kohtuuttomuusarvio. Kumpikin osapuoli voidaan velvoittaa korvaamaan toisen osapuolen oikeudenkäyntikulut osaksi tai kokonaan. Oikeudenkäynnin lopputulos ei kuitenkaan voi yksin määrätä korvausvelvollisuutta, vaan hallintoprosessin perusasetelma vaikuttaa myös korvausvelvollisuuden määräytymiseen. Viranomaisen voidaan velvoittaa korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikulut, mikäli prosessin vireillepano on aiheutunut viranomaisen virheestä eli esimerkiksi selvästi lainvastaisesta päätöksestä.

Verovelvolliselle ei pääsääntöisesti synny korvausvelvollisuutta viranomaisen oikeudenkäyntikuluista ellei verovelvollinen ole esittänyt ilmeisen perusteetonta vaatimusta. Yksityisen korvausvelvollisuus on hallintoprosessin perusasetelman vuoksi rajoitettu. Hallintoprosessissa keskeistä on yksityisen asianomaisen oikeusturvan toteuttaminen ja hallintopäätöksen laillisuuden arviointi. Tässä prosessissa viranomaisen on vain osapuolena hallintoprosessin kohteena olevan päätöksen tehneenä hallintoelimenä, eikä puolusta omaa etuaan tai oikeuttaan.¹⁴

1.2 Tutkimusongelma ja rajaus

Oikeudenkäynnistä aiheutuvat kulut ovat osa oikeudenkäyntimenettelyssä käsiteltävää oikeusriitaa, oli kyse sitten veroasiasta tai sopimusriidasta. Oikeudenkäyntikulujen kor-

¹² Mäenpää 2007, s. 8-9. Tämä oikeudenkäyntiä koskevan oikeusturvan toteutuminen edellyttää oikeaa aineellista ratkaisua ja oikeaa menettelyä asian käsittelyssä. Saukko 2013, s. 308.

¹³ Vihervuori 2006, s. 671–673.

¹⁴ Mäenpää 2007, s. 568–572.

vaamista koskevia kattavia tilastoja, josta saataisiin tietoa kulujen korvaamisen yleisyydestä hallintoasioissa, ei ole käytettävissä¹⁵, mutta silti oikeudenkäyntikulujen korvaamista esimerkiksi veroprosessissa pidetään harvinaisena¹⁶. Tähän osasyynä voi olla se, ettei kuluja aikaisemmin ole usein vaadittu veroasioissa korvattavaksi, mutta nykyisin korvausvaatimukset ovat yleistyneet¹⁷. Asiasta ei ole kuitenkaan tuoretta empiiristä tutkimusta, joten empiirinen tutkimus oikeudenkäyntikuluista voidaan näin ollen katsoa tarpeelliseksi. Näin voidaan kartoittaa kuinka yleistä kulujen korvaamisen vaatiminen veroprosessissa oikeastaan on ja kuinka usein kuluja todellisuudessa korvataan.

Hallintoasioissa oikeudenkäynnin kuluriski on pienempi kuin siviiliasioissa¹⁸. Veroasioissa kyse saattaa olla merkittävistä euromääräisistä summista tai muuten verolakien soveltamisen kannalta tärkeistä oikeusriidoista. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen ei välttämättä tällöin käsiteltävään pääasiaan nähden näyttäydy yhtä merkityksellisenä. Tämä voi olla osasy sille, että veroasioissa oikeudenkäyntikulujen korvaaminen ei ole ollut kovinkaan tutkittu aihe. Vaikka oikeudenkäynnin kustannukset eivät välttämättä aina määrällisesti ole suhteessa pääasiaan kovin merkittävät, ne liittyvät kaikkiin oikeudenkäynteihin veroasioissa, sillä oikeudenkäynneistä aiheutuu aina kustannuksia. Oikeudenkäyntikulut ovat osa siis kaikkea oikeudenkäyntiin etenevään muutoksenhakua ja tätä kautta kytköksissä suureen määrään veroasioita.

Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen tarkempi tutkiminen voidaan perustella myös sekä viranomaisen että verovelvollisen kannalta. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen tulee kyseeseen käytännössä aina niin, että viranomainen määrätään korvaamaan yksityisen eli veroasioissa verovelvollisen oikeudenkäyntikulut. Näin ollen oikeudenkäyntikulujen korvaaminen liittyy viranomaistoimintaan. Viranomaisen on hyvä tietää, mitkä asiat sen toiminnassa vaikuttavat siihen, että se tuomitaan oikeuden päätöksellä korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikulut. Myös tieto siitä, millaisissa tapauksissa oikeudenkäyntikuluja korvataan ja miten usein, on tärkeä viranomaistoiminnan kannalta. Tämän

¹⁵ Ks. OM 2011, s. 53, jossa todetaan että ”Oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta ei ole käytettävissä kattavia tilastotietoja, mutta voidaan arvioida, että hallintolainkäyttölain voimaantulo on lisännyt päätöksiä, joissa oikeudenkäyntikuluja on määrätty korvattavaksi.”

¹⁶ ks. esim. Äimä 2011.

¹⁷ Myrsky – Rabinä 2011, s. 336.

¹⁸ Vihervuori 2006, s. 671.

tutkimuksen toimeksianto tulee myös viranomaiselta. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö on tutkimuksen toimeksiantaja.

Verovelvollisen ja etenkin verovelvollisen käyttämien asiamiesten, jotka laativat vastineita, on hyödyllistä tietää, millä asioilla on vaikutusta kulujen korvaamiseen ja kuinka yleistä kulujen korvaaminen on. Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on myös oikeusturvakysymys. Näin ollen tutkimuksen voidaan katsoa tietyiltä osin liittyvän verovelvollisen oikeuksiin ja niiden toteutumisen arviointiin.

Tässä tutkimuksessa pyritään vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Mitkä asiat vaikuttavat oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen veroprosessissa ja miten HLL 74 ja 75 § sovelletaan veroasioissa?
2. Miten yleistä kulujen vaatiminen ja korvaaminen on oikeuskäytännön perusteella veroprosessissa?
3. Millaisia päätöksiä hallinto-oikeudet ovat antaneet oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta veroasioissa ja ovatko päätökset muuttuneet korkeimmassa hallinto-oikeudessa?
4. Miten oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevaa sääntelyä voitaisiin kehittää veroprosessissa?

Tutkimuksen tavoitteena on analysoida monipuolisesti oikeudenkäyntikuluja koskevaa lainsäädäntöä ja korvauskäytäntöä veroprosesseissa. Tarkoituksena on antaa kattava kuva siitä, mistä oikeudenkäyntikulujen korvaamisessa on kyse ja mitkä seikat vaikuttavat kulujen korvaamiseen. Lisäksi tarkoituksena on saada selville, kuinka yleistä ylipäättään kuljen vaatiminen ja korvaaminen ovat viimeaikaisen oikeuskäytännön perusteella. Näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tutkimus perehtyy ensinnäkin voimassa olevan lainsäädännön ja aikaisemman oikeuskäytännön analysointiin. Toiseksi tutkielmassa tutkitaan hallinto-oikeuksien ja korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä ja pyri-

tään tekemään muun muassa päätelmiä siitä, millä asioilla voi olla vaikutusta oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen.

Tässä tutkielmassa veroprosessilla tarkoitetaan menettelyä verotuksen oikaisulautakunnassa ja hallintotuomioistuimissa. Veroprosessista rajataan ulos säännönmukainen verotus, jota ei käsitellä tarkemmin. Oikaisulautakuntamenettely lukeutuu myös hallintomenettelyyn, mutta se toimii ensimmäisenä pakollisena muutoksenhakuasteena, joten myös sen katsotaan kuuluvat veroprosessiin.¹⁹ Tutkielmassa pääosassa on oikeudenkäyntikulujen korvaaminen verovelvolliselle, vaikka yksityisen korvausvelvollisuuttakin käsitellään. Keskittyminen kulujen korvaamiseen verovelvolliselle voidaan perustella sillä, että yksityinen tuomitaan vain poikkeuksellisesti korvaamaan julkisyhteisön oikeudenkäyntikuluja. Oikeudellisena ydinongelmana on siis se, milloin verovelvolliselle voidaan kuluja korvata ja mikä kulujen korvaamiseen vaikuttaa. Toisaalta yksityisen korvausvelvollisuutta ei ollut perusteltua sulkea kokonaan pois tutkielmasta, koska muutoksenhausta aiheutuvilla kuluilla ja kuluriskillä on vaikutusta verovelvollisten hallintotuomioistuihin tehtävien valitusten määrään²⁰. Tutkielmassa pohditaan siis myös sitä, mitä vaikutuksia yleisesti yksityisen korvausvelvollisuudella on veroprosessissa ja tulisi siko yksityisellä veroasioissa olla osittain suurempi kuluriski.

Hallintolainkäyttölain 74 § on osittain melko tulkinnallinen ja 75 § sisältää paljon viittauksia oikeudenkäymiskaareen. Tämän vuoksi hallintolainkäyttölain säännösten tulkintaan hyödynnettiin myös oikeudenkäymiskaaren 21 luvun säännöksiä, sekä vähäisessä määrin rikosprosessilakia. Oikeudenkäymiskaarta ei kuitenkaan tutkita yksityiskohtaisesti tutkielman laajuuden ja verotuspainotteisen aiheen vuoksi. Tarkoituksena oli vertailla sekä saada tulkinta-apua oikeudenkäyntikuluja koskevien säännösten tulkintaan oikeudenkäymiskaaren säännöksistä, jotka ovat huomattavasti kattavammat kuin hallintolainkäytössä. Rikosprosessilaista on nostettu esille hyvin yleisesti joitakin asioita, mutta se ei ole kytköksissä samalla tavalla hallintolainkäyttöön kuin oikeudenkäymiskaari, joten siihen ei ollut tarkoituksenmukaista perehtyä tarkemmin.

¹⁹ ks. vastaava määrittely veroprosessille Tolvanen 2013, s. 347.

²⁰ Muutoksenhausta aiheutuneita kuluja on pohdittu esimerkiksi oikeusministeriön tuoreessa mietinnössä, jossa ehdotetaan tuomioistuinmaksujen korottamista. Ks. OM 2015.

Tulkinta-apua ja kehitysehdotuksia Suomen lainsäädäntöön haettiin myös tekemällä oikeusvertailua. Vertailumaana käytettiin Ruotsia, koska sen lainsäädännön rakenne hallintoasioissa on lähellä Suomea, mutta erityisesti oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva sääntely veroasioissa eroaa melko paljon Suomen vastaavasta säännöksestä. Tutkielmassa käydään yleisesti läpi perusasioita oikeudenkäyntikulujen korvaamista Ruotsissa sekä tarkemmin veroasioita koskeva erityislainsäädäntö.

Oikeudenkäyntikuluja EUT:ssa ja EIT:ssä sivutaan käsiteltäessä oikeudenkäyntikuluja muutoksenhaun yhteydessä, mutta syvällisemmin aiheeseen ei ollut tarkoitus perehtyä, sillä aihe ei kuulunut tutkielman varsinaiseen ydinalueeseen. HLL 75 § sisältää lisäksi paljon viittauksia oikeudenkäymiskaareen, mutta näistä käsitellään oleelliset. Pelkän maininnan varaan jätettiin viittaukset OK 9-12 §:iin, koska kyseiset tapaukset tulevat harvoin veroasioissa kyseeseen eikä niiden soveltamisessa ole samanlaisia tulkinta-ongelmia kuin esimerkiksi HLL 74 §:ssä. Tämän vuoksi säännösten tarkempi analysointi ei ollut tutkielman tarkoituksen kannalta mielekästä.

1.3 Tutkimusmenetelmät

Tutkimusmenetelmiä valittaessa tulee tutkittava kohde määrää käytettävät menetelmät. Näiden tutkimuskysymysten laatu ja luonne määräävät tutkimuksessa käytettävän lähestymistavan.²¹ Tämän tutkielman innoittajana toimi oikeudenkäyntikulujen korvaamisen tutkiminen oikeuskäytännössä. Tämän vuoksi yksin perinteinen lainopillinen tutkimus ei soveltunut tutkielmaan. Kysymykseen siitä, kuinka yleistä oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on ollut ja millä asioilla on ollut vaikutusta kulujen korvaamiseen, tarvittiin empiiristä tutkimusta.

Tutkielman jakautuu siis metodien osalta kahteen osioon. Ensimmäinen osa koostuu teoreettisesta perinteisellä lainopillisella eli oikeusdogmaattisella tutkimusotteella tehdystä tutkimuksesta, jossa tutkimuksen kohteena on kulloinkin voimassaoleva oikeus, jota tulkitaan ja systematisoidaan.²² Lainopillisen tutkimuksella tuotetaan tulkintoja

²¹ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 17–18.

²² Hirvonen 2011, s. 21–22.

menetelmillä oikeusnormien merkityssisällöstä.²³ Ensimmäisessä osassa tutkimuksen kohteena oli erityisesti HLL 74 ja 75 §. Oikeusdogmaattinen tutkimus loi pohjan myöhemmin käytettävälle empiiriselle tutkimusosalle. Jotta empiirisestä tutkimusta voitiin ymmärtää ja jotta sen tuloksia voitiin tulkita oikein, oli ensin tutkittava voimassa olevaa oikeutta. Näin ollen lainopillisen tutkimuksen tarkoituksena oli lain tulkinnan ja systematisoinnin lisäksi myös tukea empiiristä osuutta.

Empiirisellä tiedolla tarkoitetaan havaintoihin perustuvaa tietoa ja sitä voidaan hyödyntää eri tavoin²⁴. Tieto hankitaan järjestelmällisesti ja sitä pyritään systemaattisesti hyödyntämään.²⁵ Empiirisellä tutkimuksella saadaan tietoa muun muassa siitä, miten oikeusjärjestys toimii todellisuudessa sekä miten tuomioistuimet toimivat ja millaisia ratkaisuja ne tekevät sekä miten oikeusturva toteutuu käytännössä. Voidaan myös nähdä, että empiirinen tutkimus oikeustieteissä on yksi tapa todentaa ja lähestyä oikeuden dynaamisia elementtejä ja muutoksia.²⁶ Tässä tutkielmassa empiirisen tutkimuksen tarkoituksena oli kuvailla vallitsevaa oikeudellista tilaa, sekä antaa yleiskuva oikeudenkäyntikulujen merkityksestä veroprosessissa. Lisäksi tarkoituksena on arvioida hallinto-oikeuksien päätöksiä. Empiirisessä tutkimuksessa pääasiallisena metodina oli laadullinen tutkimus, joka pyrkii saamaan ensikäden käsityksen satunnaistetusta ilmiöstä. Tarkoituksena oli siis ymmärtää tutkittavaa ilmiötä. Tutkimuksessa voidaan nähdä kuitenkin myös määrällisen tutkimuksen elementtejä.²⁷ Laadullinen tutkimus toteutettiin perinteisenä sisällönanalyysinä²⁸.

Oikeuspoliittinen tutkimus voidaan ymmärtää tutkimukseksi, jolla on pyrkimys tai kyky vaikuttaa oikeuspoliittiseen päätöksentekoon, lainvalmisteluun, suunnitteluun, linjauksen muotoiluun tai käytäntöihin. De lege ferenda – tutkimusta eli tutkimusta, joka kohdistuu säädettävään lakiin, voidaan pitää yhtenä oikeuspoliittisen tutkimuksen alalaji-

²³ Hirvonen 2011, s. 37.

²⁴ Empiirisellä tutkimuksella voidaan yrittää esimerkiksi ennustaa lainsäädännön vaikutusta tai arvioida ja mitata lainsäädännön muutosten vaikutuksia jälkikäteen..

²⁵ Keinänen – Väätäinen 2015, s. 4-5

²⁶ Ervasti 2011, s. 12–15.

²⁷ Määrällisessä tutkimuksessa pyritään keräämään laajaa todistusaineistoa yleistettävyyden pohjaksi. Korkea-aho 2004, s. 84–85.

²⁸ Sisällönanalyysissä aineistoa tarkastellaan eritellen, yhtäläisyyksiä ja eroja etsien ja tiivistäen. Tuomi – Sarajärvi 2002, s. 105.

na.²⁹ Koska tutkimuksen tavoitteena on ottaa kantaa lainsäädännön kehittämiseen, voidaan sillä katsoa olevan oikeuspoliittisia yhtymäkohtia. Tutkimuksessa käytetään myös osittain oikeusvertailevaa tutkimusotteen elementtejä, kun tutkitaan Ruotsin vastaavaa lainsäädäntöä ja pyritään oikeusvertailun kautta saamaan kehitysehdotuksia Suomen lainsäädäntöön. Tutkielmaa ei kuitenkaan voida pitää puhtaasti oikeusvertailevana.

1.4 Lähdeaineisto ja tutkielman rakenne

Oikeuslähdeoppi kuvaa oikeuslähteiden käyttöä ja on samalla osa oikeusjärjestystä säännellessään oikeuslähteitä ja niiden käyttöä sekä keskinäistä järjestystä. Oikeusnormit osoittavat käytettävissä olevat oikeuslähteet sekä niiden hierarkian, etusijajärjestyksen ja painoarvot. Oikeuslähteet voidaan jakaa Suomessa vahvasti velvoittaviin (laki ja maantapa), heikosti velvoittaviin (lainvalmistelutyöt ja tuomioistuinratkaisut) ja sallituihin oikeuslähteisiin (oikeustiede).³⁰ Nämä oikeuslähteet velvoittavat tutkijaa tutkimustyössä.

Virallis- eli auktoriteettilähteiden hyödyntäminen oli tutkimuksessa välttämätöntä, kun yritettiin selvittää, miten voimassa olevan oikeuden mukaan oikeudenkäyntikulujen korvaaminen määräytyy.³¹ Perustuslaissa säädetään oikeusturvasta, joka taas liittyy vahvasti oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin kautta oikeudenkäyntikuluihin ja niiden korvaamiseen. Hallintolainkäyttölaki, joka säätelee varsinaisesti oikeudenkäyntikulujen korvaamista kaikissa hallintoasioissa mukaan lukien veroasiat, on tutkimuksen kannalta keskeinen. HLL:n 74 ja 75 § ovat tutkimuksessa erityisen tarkastelun kohteena. Tutkimuksessa tuli perehtyä myös muihin lakeihin kuten oikeudenkäyntikaareen, koska HLL sisältää viittauksia siihen ja oikeudenkäymiskaari toimii tulkinta-apuna. Lakien valmisteluaineistot ovat myös tarpeellisia, sillä niissä selitetään säännösten sisältöä ja annetaan tulkintasuosituksia.

Oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta ei ole vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa kirjoitettu juurikaan syvällisellä tasolla, vaikka aihetta sivutaan yleisesti etenkin verotus-

²⁹ Ervasti 2011, s. 86–87.

³⁰ Hirvonen 2011, s. 41–43.

³¹ Husa – Mutanen – Pohjolainen 2008, s. 28.

menettelyä koskevassa kirjallisuudessa. Koska oikeudenkäyntikuluista ei ole kirjoitettu kovin paljoa, muodostui lähdeaineisto myös melko hajanaiseksi eikä varsinaista yhtä pääteosta voida mainita. Tärkeimpinä lähteinä voidaan mainita Matti Myrskyn artikkeli oikeudenkäyntikuluista ja Timo Rabinän sekä Matti Myrskyn kirjoittama Verotusmenettely ja muutoksenhaku - teos. Oikeudenkäymiskaaren tulkinnassa apua oli erityisesti Antti Jokelan Oikeudenkäynti III - teoksesta. Lainsäädännön kehittämiskappaleessa apuna hyödynnettiin erityisesti Oikeusministeriön työryhmän mietintöä vuodelta 2011 hallintolainkäyttölain uudistamisesta.

Empiirinen aineisto koostuu hallinto-oikeuksien verotukseen liittyvistä päätöksistä. Aineisto koottiin Veronsaajien oikeudenvallontayksikön palveluksessa vuoden ajanjaksona kohdistuen vuosiin 2013–2014. Tarkoituksena on analysoida vuoden aikaperiodilla annettuja hallinto-oikeuksien päätöksiä niissä tapauksissa, joissa oikeudenkäyntikuluja on vaadittu korvattavaksi. Tästä aineistosta analysoidaan vielä tarkemmin ne päätökset, joissa kuluja on tuomittu korvattavaksi. Erityisesti korvauksen perusteet ovat mielenkiinnon kohteena. Hallinto-oikeuksissa tehdyistä päätöksistä tutkitaan lisäksi se, onko päätöksestä valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja onko valituslupa myönnetty. Tarkoituksena on siis tutkia, mihin lopputulokseen KHO päätyi jo HAO:ssa käsiteltyjen oikeudenkäyntikulujen osalta. KHO:n päätöksistä analysoidaan kaikki päätökset, jotka ovat ilmestyneet helmikuuhun 2015 mennessä.

Varsinainen tutkimusaineisto käsittää laajuudeltaan noin 240 hallinto-oikeuden päätöstä, joissa oikeudenkäyntikulujen korvausvaatimus on esitetty. Aineiston analysoinnissa kiinnitetään huomiota muun muassa vaatimusten määrään ja tapauksiin, joihin kulujen korvausvaatimukset liittyvät (esimerkiksi verolaji, asiaryhmä ja hallinto-oikeus). Lisäksi tutkitaan, mitä kuluja vaaditaan korvattavaksi ja mikä oli vaatimuksen peruste. Yksi tärkeimmistä tutkimuksen kohteista on kuitenkin se, onko kulut hyväksytty osittaisena vai kokonaan ja mitkä asiat vaikuttavat siihen, että kuluja tuomitaan korvattavaksi.

Tutkimuskysymykset olivat perusta tutkielman rakenteelle ja sen etenemiselle. Ensimmäinen teoreettinen osuus loi perustan empiiriselle tutkimukselle ja auttoi jäsentämään empiirisestä tutkimuksesta saatavia tuloksia. Toinen osuus keskittyi tästä empiirisestä

tutkimuksesta saatujen tulosten analysointiin ja tulkintaan. Lopuksi kaksi osiota yhdistettiin ja niiden perusteella pohdittiin antoivatko tutkimustulokset viitteitä siihen, millä tavalla lainsäädäntöä tulisi kehittää.

Ensimmäinen osuus käsittää luvut pääluvut 2, 3, 4 ja 5. Ensimmäinen varsinainen pää-luku tulee käsittelemään veroprosessille luonteenomaisia piirteitä, kuten perinteisistä hallintoasioista poikkeavaa kaksiasianosaissuhdetta. Seuraavaksi käsitellään oikeudenkäyntikulujen luonnetta ja niiden merkitystä, sekä perehdytään siihen, mitkä kulut ovat korvauskelpoisia veroprosessissa. Luvussa neljä perehdytään erityisesti HLL 74 §:n tulkintaan sekä soveltamiseen veroprosessissa eli erityisesti kohtuuttomuuteen, viranomaisen virheeseen ja yksityisen korvausvelvollisuuteen. Viides luku käsittelee oikeudenkäyntikuluja muutoksenhaussa sekä menettelyllisiä asioita, kuten kuluvaatimuksen esittämistä.

Toinen osio koostuu pääluvusta 6, joka perustuu empiirisen tutkimukseen. Tässä luvussa selvennetään tutkimuksesta saatuja tuloksia ja luku keskittyy empiirisen tutkimuksesta saatavan aineiston analysointiin. Seitsemäs luku on tarkoitettu kahden osion yhdistämiselle eli koko tutkimusaineiston perusteella tehtäville lainsäädännön kehitysehdotuksille. Luvussa otetaan kantaa mahdollisiin lainsäädännössä tehtäviin muutoksiin ja esitetään kehitysehdotuksia. Viimeinen eli kahdeksas luku tulee olemaan yhteenveto koko tutkimuksesta ja sen perusteella tehtävistä johtopäätöksistä.

2 VEROPROSESSIN LUONNE

2.1 Veroasioiden erityispiirteitä

Oikeudenkäynnin tarkoituksena hallintoasioissa on vahvistaa julkisoikeudellisen oikeussuhteen lainmukainen sisältö³². Hallintoasioiden luonteeseen kuuluu indispositiivisuus, minkä vuoksi hallintoprosessissa ei periaatteellisesti voida katsoa olevan kyse riidan ratkaisusta, koska sisällöstä ei voida sopia, ei siitä myöskään voida riidellä³³. Hallintoprosessi on ensisijaisesti oikeusturvan toteuttamista. Veroasiat ovat niin ikään perusluonteeltaan indispositiivisia, mutta niissä voidaan nähdä olevan myös kysymys eräänlaisesta tuomioistuimen käsittelemästä riita-asiaa muistuttavasta verovelkasuhteesta. Veroriidassa voitaisiin katsoa olevan tällöin enemmänkin kyse oikeusriidan ratkaisusta osapuolten vaatimusten perusteella kuin tuomioistuimen suorittamasta hallinnon valvonnasta.³⁴ Veroasiat poikkeavat muista hallintoasioista myös siinä, että niissä on kyseessä valtion fiskaalinen intressi.

Hallintotoiminnan on perustuttava lakiin (PL 2.3 §). Tämä hallinnon lainalaisuuden periaate yhdistettynä julkisen vallan käytön indispositiivisuuteen tarkoittaa, että osapuolten tahdonilmaisuuilla on vain rajallinen merkitys ja osapuolet eivät voi vapaasti määrätä prosessissa esitettävästä selvityksestä tai sen lopputuloksesta.³⁵ Veroasioiden indispositiivisuudesta aiheutuu, että asiat on selvitettävä verotuksessa aineellisen totuuden vaatimassa laajuudessa (HLL 51.1 §). Aineellisen totuuden vaatimuksella tarkoitetaan tuomioistuimen velvollisuutta pyrkiä tekemään annettavasta ratkaisusta sisällöllisesti lainmukainen ja esitettyä selvitystä vastaava. Toisin sanoen asia tulee ratkaista asianmukaisen selvityksen ja kaiken prosessiaineiston perusteella. Aineellisella totuudella ei kuitenkaan tarkoiteta kiistatonta totuutta vaan sitä että asia tulee pyrkiä selvittämään sen laatuun nähden riittävästi.³⁶ Tuomioistuimen pyrkimys aineelliseen totuuteen tulee veroprosessissa erityisesti ilmi selvittämisvelvollisuuden jakautumista koskevissa kysy-

³² Mäenpää 2007, s. 14.

³³ Mäenpää 2007, s. 36.

³⁴ Saukko 2013, s. 310. Vrt. esimerkiksi Kanada, jossa verosta voidaan sopia veronsaajan ja verovelvollisen välillä.

³⁵ Mäenpää 2007, s. 17–18.

³⁶ Peltonen – Rabinä 2012, s. 375.

myksissä.³⁷ Julkista valtaa edustavan on myös pyrittävä avustamaan tuomioistuinta aineellisen totuuden selvittämisessä lakisidonnaisuuden periaatteen velvoittamana³⁸.

Veroprosessissa hallintolainkäyttölaki toimii täydentävänä säädöksenä, sillä verotusmenettelylaki ja arvonlisäverolaki erityislakeina tulevat ensisijaisesti sovellettavaksi veroasioissa. Veroasiat eroavat siis osin menettelyltään muista hallintoasioista. Veroprosessissa esimerkiksi kuulemismenettelyn suorittaa Verohallinto (VML 26.3 §), mikä merkitsee myös, ettei hallinto-oikeus, samalla tavalla kuin muissa hallinto-asioissa, ohjaa prosessia kuulemisvaiheessa osoittamalla, mitä lisäselvitystä asiassa olisi esitettävä³⁹.

Veroasioihin liittyy usein käsiteltävien asioiden moniulotteisuus. Esimerkiksi yhden verotarkastuskertomuksen tosiseikat voivat vaikuttaa asian ratkaisuun tuloverotuksessa, arvonlisäverotuksessa sekä ennakoperinnässä ja lisäksi käynnissä voi olla samaan verotarkastukseen liittyvä rikosprosessi. Lisäksi eri asiaryhmissä annetut ratkaisut eivät välttämättä vastaa toisiaan.

Verotuksessa KHO:n ennakkoratkaisuilla on vaikutus verotukseen, koska säännökset ovat monesti varsin yleispiirteisiä. KHO:n tulkinnallisilla linjauksilla on siis suuri merkitys siihen, millaiseksi verotus muodostuu käytännössä ja päätöksillä on myös verotuksen ennakoitavuuden kannalta merkitystä. Näin ollen esimerkiksi tuomioistuinten linjaton ja tapauskohtaisesti vaihteleva käytäntö voi johtaa Verohallinnon päätöksenteon vaikeutumiseen ja verovelvollisen verotuksen ennakoitavuuteen⁴⁰. Veroasioissa tehdyt ratkaisut ovat lisäksi salassa pidettäviä, mikä merkitsee että ratkaisuilta puuttuu usein, ellei niitä ole julkaistu, yleinen kansalaiskritiikki⁴¹.

³⁷ Tällaisia selvittämismenettelyjen jakautumiseen liittyviä erityisiä kysymyksiä ovat esimerkiksi mitä selvitystä esitetään, missä prosessin vaiheessa selvitystä esitetään ja kumpi osapuoli selvitystä esittää vai kuuluuko sen hankkiminen tuomioistuimelle. Peltola – Räsänen 2012, s. 375.

³⁸ Lakisidonnaisuuden periaate ilmenee PL 2.3 §:stä. Periaatteella tarkoitetaan, että kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava lakia.

³⁹ Pitkäranta 2004, s. 30.

⁴⁰ Pitkäranta 2004, s. 70.

⁴¹ Toisaalta veroasioiden ratkaisut ovat useasti enemmän alttiina asiantuntijoiden kritiikille. Pitkäranta 2004, s. 69.

2.2 Muutoksenhaku veroasioissa

Verotuksessa muutoksenhakuasteita on pääsääntöisesti kolme, jotka ovat verotuksen oikaisulautakunta, hallinto-oikeus ja korkein hallinto-oikeus. Tämä järjestelmä koskee kuitenkin vain tulo-, kiinteistö- sekä perintö- ja lahjaverotusta. Ennakkoperinnässä on erillinen kolmiportainen muutoksenhakumenettely, jossa muutoksenhaku menee Verohallinnon oikaisupäätöksen kautta hallinto-oikeuteen ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Lisäksi arvonlisäverotuksessa ja varainsiirtoverotuksessa on erillinen muutoksenhakumenettely ja muutoksenhakuasteita on kaksi. Verohallinnon päätökseen haetaan muutosta arvonlisäverotuksessa Helsingin hallinto-oikeudelta ja edelleen korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Varainsiirtoveroa koskevat asiat voidaan käsitellä kaikissa hallinto-oikeuksissa.⁴² Verotilimenettelyssä on myös itsenäinen oikaisuvaatimusmenettely (VTL 40 §), kuten myös veronkantolain tarkoittamassa kuittauspäätöksessä (VKL 32 §).⁴³ Korkeimpaan hallinto-oikeuteen valittaminen on luvanvaraista kaikissa verotusasioissa⁴⁴.

Oikaisulautakunnan päätöksen sisältö rajaa verotuksessa sitä, miltä osin asia voidaan saattaa hallinto-oikeuden tutkittavaksi ja ratkaistavaksi. Uusia valitusperusteita on kyläkin mahdollisuus esittää, edellyttäen ettei itse asia muutu niiden takia toiseksi. Oikaisuvaatimuksen käsittely on hallintomenettelyä ja siihen sovelletaan hallintolakia. Menettelyn tarkoituksena on ensisijaisesti vähentää tarvetta turvautua valitusmenettelyyn, joka on raskaampi ja hitaampi.⁴⁵ Oikaisuvaatimusvaiheesta takia hallinto-oikeuden rooli on veroasioissa kaksijakoinen. Kyseessä on toisaalta ensimmäisen asteen tuomioistuin, mutta toisaalta oikaisulautakuntaan nähden muutoksenhakuaste.⁴⁶

⁴² Ks. tarkemmin muutoksenhausta ja siihen liittyvistä kysymyksistä verotuksessa esim. Myrsky – Rabinä 2011, s. 273–369. Arvonlisä- ja varainsiirtoverotuksen oikaisu- ja valitusmenettely ovat sekoittuneet toisiinsa osittain niin että muutoksenhakujärjestelmän selkeys ja muutoksenhakuasteiden asema voivat olla epäselviä. Peltonen – Rabinä 2012, s. 372.

⁴³ Verotuksessa on myös käytössä muutoksenhakukeinoina perustevalitus ja ylimääräinen muutoksenhaku sekä ulosoton kielto ja keskeytys. Nämä muutoksenhakukeinot tulevat kuitenkin käytännössä harvemmin kyseeseen.

⁴⁴ Valituslupaperusteina ovat prejudikaattiperuste, erityinen aihe asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi, painava taloudellinen tai muu syy. Myös Ruotsissa on käytössä vastaava menettely, jossa valittaminen HFD:hen on luvanvaraista.

⁴⁵ Mäenpää 2007, s. 190–191.

⁴⁶ Pitkäranta 2004, s. 68. Pitkäranta pohtii myös nouseeko näyttökynnys hallinto-oikeudessa veroasioissa muita asiaryhmiä korkeammaksi, koska valituksenalaisena on jo oikaisulautakunnan tekemän päätös.

Verotuksessa on mahdollista hakea myös etukäteen Verohallinnolta tai Keskusverolautakunnalta ennakkoratkaisua⁴⁷. Verohallinnon antamien ennakkoratkaisujen tarkoitus on, että verovelvollinen voi itselleen tärkeässä tai poikkeuksellisessa tilanteessa saada ennakolta tiedon yksittäisen asian verotuksesta. Ennakkoratkaisupäätöksestä voi valittaa hallinto-oikeuteen.⁴⁸ Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisuja annetaan vain hakemuksesta tulo- ja arvonlisäverotusta koskevissa asioissa. Ratkaisun antaminen edellyttää, että asia on periaatteellisesti merkittävä tai että siinä annettava päätös edistää verotuskäytännön yhtenäisyyttä. KVL:n ennakkoratkaisusta valitetaan suoraan korkeimpaan hallinto-oikeuteen.⁴⁹

2.3 Kaksiasianosaissuhde

Prosessuaalisen asianosaiskäsitteen mukaan asianosaisena pidetään sellaista henkilöä, jonka nimissä oikeutta tuomioistuimessa käydään. Kaksiasianosaissuhde taas syntyy, kun tuomioistuimessa on kaksi eri asianosaistahoa, joiden henkilökohtaiset intressit ovat ristiriidassa keskenään. Hallintoprosessissa se taho, johon viranomaisen hallintopäätös kohdistuu, on aina asianomaisen asemassa. Hallintopäätös kohdistuu juuri hänen oikeutensa, etuunsa tai velvollisuuteensa, jonka vuoksi syntyy asiassa välitön oikeussuojan tarve. Viranomaista ei pääsääntöisesti pidetä asianosaisena hallintoprosessissa, vaikka viranomaistaholla on monia sellaisia oikeuksia, jotka luonteensa puolesta kuuluvat asianosaiselle. Viranomaisella ei ole yleensä hallintoasiassa henkilökohtaista intressiä vaan julkinen intressi asiaan. Tästä aiheutuu, ettei viranomaisella ole myöskään samanlaista oikeussuojan tarvetta kuin hallintotoimen kohteena olevalla taholla.⁵⁰

Julkisen vallan intressien valvonta on veroasioissa järjestetty toisin kuin muissa hallinto-oikeudellisissa prosesseissa.⁵¹ Veronsaajia edustaa Veronsaajien oikeudenvalvon-

⁴⁷ Ennakkoratkaisut ovat aina maksullisia. Esimerkiksi KVL:n ennakkoratkaisu tulee maksamaan 810-3 470 euroa riippuen asian laadusta. Verohallinnon tai KVL:n ei myöskään ole pakko antaa ennakkoratkaisua esimerkiksi tilanteessa, johon liittyy veroedun tavoittelemisen piirteitä.

⁴⁸ Verohallinto 2013b.

⁴⁹ Verohallinto 2013c.

⁵⁰ Anttila 2004, s. 277–278.

⁵¹ Anttila 2004, s. 279.

tayksikkö, joka ei ole millään tavoin osallistunut verotuspäätöksen tekemiseen. Myöskään oikeudenvalvontayksikön valtuuttajat eivät ole kytköksissä verotuspäätökseen. Verohallinnosta annetun lain 24 §:ssä valtuutetaan Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö käyttämään veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevissa asioissa asianosaisena⁵². Tästä säännöksestä ilmenee myös kaksiasianosaaisuuteen olemassaolo⁵³. Tämä kaksiasianosaissuhde näkyy kuitenkin vain muutoksenhakuvaiheessa. Esimerkiksi muutoksenhakumenettelyn aloittamisoikeus rajautuu yksinomaan verovelvolliseen ja oikeudenvalvontayksikköön.

Verohallinnon tehtävänä verotuksen toimittamisen lisäksi on veronsaajien oikeudenvalvonta verotuksessa ja sitä koskevassa muutoksenhaussa (VHL 2.1 §). Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö perustettiin vuonna 2008 käyttämään veronsaajien puhevaltaa verotusta koskevassa muutoksenhaussa⁵⁴. Suomen veronsaajien oikeudenvalvonnan uudistus oli samansisältöinen kuin Ruotsissa vuonna 2004. Ruotsissa toimii veronsaajien oikeutta valvovana viranomaisena veroasiamies (allmänna ombudet).⁵⁵ Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön tehtävänä Suomessa on käyttää veronsaajien puhevaltaa tulokannavaraisissa, taloudellisesti merkittävissä asioissa ja tilanteissa, joissa puhevallan käyttö oikeudenvalvontayksikön näkökulmasta on tarpeen.⁵⁶ Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön ensisijaisena tavoitteena voidaan pitää hyvän verojärjestelmän luomista (VHL 2.2 §).

Verovelvollisen hakiessa muutosta hallintotuomioistuimessa verotukseen, antaa oikeudenvalvontayksikkö asiassa vastineen. Vastineessa esitetään yksikön kanta verovelvollisen valitukseen sekä asiaan liittyvä sääntely, oikeuskäytäntö ja ohjeistus. Lisäksi oikeudenvalvontayksikkö voi ohjata verovelvollista esittämään lisää selvitystä asiassa. Kaksiasianosaissuhteen voidaan katsoa jättevöittävän prosessia kun verovelvollisella on selkeä vastapuoli. Kaksiasianosaissuhde toisaalta edellyttää myös verovelvolliselta

⁵² HL 11 § säädetään, kuka on asianosainen.

⁵³ Peltonen – Rabinä 2012, s. 376–377. Ruotsissa veroprosessi perustuu myös kaksiasianosaissuhteelle.

⁵⁴ Veronsaajia ovat valtio, kunta, seurakunta, Kansaneläkelaitos, metsänhoitoyhdistys ja metsäkeskus. VOVA:n perustaminen oli sidoksissa Verohallinnon kokonaisuudistukseen. Tässä uudistuksessa Verohallinnosta muodostettiin yksi valtakunnallisen toimivallan omaava yksi viranomainen. Ks. enemmän veronsaajien oikeudenvalvonnan uudistuksesta Rabinä 2008, s. 123–136. VOVA:n toiminnasta on lisäksi saatavilla vuosittain annettava toimintakertomus ks. <http://veronsaajat.vero.fi/fi-fi/oikeudenvalvonta/Sivut>.

⁵⁵ Tosin Ruotsissa veroasiamiehiä on vain yksi ja hänet nimittää Ruotsin hallitus. Ks. HE 148/2007.

⁵⁶ HE 148/2007.

oman asiansa aktiivista ajamista eli vaatimustensa perustelua ja reagointia VOVA:n väitteisiin ja esittämään selvitykseen⁵⁷. Aina vastinetta ei kuitenkaan anneta, jos hallinto-oikeus ratkaisee asian VML 69.2 §:n perustuen oikeudenvaltontayksikköä kuulematta.⁵⁸ Tulee kuitenkin huomata, ettei osapuolten passiivisuus hallintolainkäytössä aiheuta automaattista tappiota samalla tavalla kuin siviiliprosessissa. Koska oikeudenvaltontayksikön voidaan katsoa olevan vahvemmassa asemassa verovelvolliseen nähden, niin voi olla, että oikeudenvaltontayksikön passiivisuus tietyiltä osin on kohtalokkaampaa kuin verovelvollisen.⁵⁹

Lakisidonnaisuuden periaatteesta vuoksi, myös oikeudenvaltontayksikkö on velvollinen avustamaan tuomioistuinta aineellisen totuuden selvittämisessä. Tämä tarkoittaa esimerkiksi, että VOVA voi asiakirjassaan esittää uutta selvitystä, joka puoltaa verovelvollisen näkökohtia tai esittää että verovelvollisen tulisi toimittaa asiasta lisää selvitystä.⁶⁰ Tämän vuoksi oikeudenvaltontayksikköä ei voida perinteisiin riita-asioihin verrattuna pitää samanlaisena selkeänä vastapuolena.

2.4 Virallis- ja määräämisperiaate

Hallintoprosessissa virallisperiaate ja määräämisperiaate ja näihin liittyvät tutkintamenetelmä ja käsittelymenetelmä määrittävät oikeudenkäynnin osapuolten rooleja ja heidän suorittamien prosessitoimien merkitystä⁶¹. Veroprosessissa nämä periaatteet muodostuvat erilaisiksi kuin perinteisissä hallintoasioissa kaksiasiansaissa suhteen vuoksi.

Määräämisperiaate ja käsittelymenetelmä ovat toiset veroprosessia määrittävistä prosessiperiaatteista. Määräämisperiaatteen vallitessa asianosainen ratkaisee haluaako hän oikeussuojaa, missä laajuudessa hän sitä haluaa (mitä vaatimuksia halutaan esittää) ja mitä oikeussuojakeinoja halutaan käyttää. Määräämisperiaatteen voidaan katsoa sisältä-

⁵⁷ Pitkäranta 2004, s. 119.

⁵⁸ VML 69.2 § tulee sovellettavaksi, jos veron määrä voi muuttua enintään 3000 euroa verovelvollisen valituksen vuoksi. ks. Rabinä 2011, s. 34.

⁵⁹ Pitkäranta 2004, s. 119.

⁶⁰ Peltonen – Rabinä 2012, s. 375.

⁶¹ Peltonen – Rabinä 2012, s. 376.

vän kaikki ne toimet, jotka sitovat tuomioistuinta.⁶² Käsittelymenetelmä liittyy määräämisperiaatteeseen ja se perustuu siihen, että asianosaiset aktiivisesti omasta aloitteestaan hankkivat asian ratkaisemiseksi tarvittavan selvityksen ja todisteet sekä kantavat vastuun niiden riittävydestä⁶³. Veroprosessissa nämä periaatteet tarkoittavat, että asianosaisten määräysvallassa on valituksen vireillepano sekä sen peruuttaminen, se mitä vaaditaan ja miltä osin haetaan muutosta sekä muutoksenhaku annettuun päätökseen⁶⁴. Määräämisperiaatteella on erityisesti merkitys oikeudenkäyntikulujen korvaamisessa, sillä verovelvollisen on huomattava vaatia kuluja korvattavaksi.

Aineellisen totuuden vaatimukseen liittyy hallintoprosessissa sovellettavaksi tuleva virallisperiaate, jossa on kysymys siitä, että oikeussuojaa annetaan asianosaisten tahdosta riippumatta⁶⁵. Virallisperiaate ei kuitenkaan veroprosessissa asetu samanlaiseksi kaksiasianosaissuhteen vuoksi, vaan siinä virallisperiaatetta sovelletaan lievennetyssä muodossa⁶⁶. Virallisperiaatteen soveltamisen sisältöön vaikuttaa veroasioissa muun muassa asian taloudellinen intressi, asian merkittävyys, verovelvollisen asema ja asiamiehen olemassaolo⁶⁷.

Virallisperiaate ja tutkintamenetelmä merkitsevät veroprosessissa, etteivät asianosaiset voi määrätä missä tuomioistuimessa asia käsitellään ja mikä on tuomioistuimen kokoonpano, mitä lakia asiaan sovelletaan ja miten lakia tulkitaan (*jura novit curia -periaate*). Lisäksi osapuolet eivät voi määrätä, minkä tosiseikkojen perusteella päätös viimekädessä tehdään eikä myöskään myöntää tosiseikkoja tuomioistuinta sitovasti⁶⁸. Koska tuomioistuimen velvollisuus on tuntea lain sisältö, niin osapuolten myöntämisellä tai väitteeseen reagoimatta jättämisellä ei ole merkitystä lopputuloksen kannalta⁶⁹. Kaksiasianosaissuhteen vuoksi virallisperiaate velvoittaa tasapainottamaan prosessia

⁶² Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 45–46.

⁶³ Pitkäranta 2004, s. 72. Käsittelymenetelmä korostuu veroprosessissa, jossa on vahva osapuoliasetelma ja asian selvittämistä koskeva sääntely. ks. Peltonen – Rabinä 2012, s. 376.

⁶⁴ Pitkäranta 2004, s. 73.

⁶⁵ Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 40.

⁶⁶ Peltonen – Rabinä 2012, s. 379.

⁶⁷ Saukko, s. 312.

⁶⁸ Pitkäranta 2004, s. 73.

⁶⁹ Asianosaisten kannanotot ja mielipiteet kuitenkin edistävät asian monipuolista arviointia. Pitkäranta 2004, s. 81.

verovelvollisen eduksi. Toisaalta silloin, kun verovelvollisella on asiamieskäytössään, vähenee yleensä virallisperiaatteen sovellettavuuden tarve⁷⁰.

Virallisperiaate asettaa tuomioistuimelle velvollisuuden selvittää asian materiaalin totuus. Tuomioistuin ei periaatteen mukaan voi tehdä siis ratkaisuaan täsmällisten prosessuaalisten sääntöjen mukaisesti ainoastaan asianosaisten sekä hallintoviranomaisen toimittaman aineistoon perustuen.⁷¹ Erityisesti virallisperiaate siis tarkoittaa, että tuomioistuin ei ole sidottu asianosaisten esittämiin tosiseikkoihin ja se voi hankkia näyttöä oma-aloitteisesti⁷².

Virallisperiaate tarkoittaa myös, että vaatimuksen myöntäminen ei sido tuomioistuinta vaan päätöksen lainmukaisuus ja oikeellisuus on myöntämisestä huolimatta tutkittava.⁷³ Prosessin edellytykset⁷⁴ ja verotusmenettelyssä mahdollisesti tapahtuneet menettelyvirheet tutkitaan myös tuomioistuimessa viranpuolesta. Veroprosessissa erityispiirteenä on, ettei asioita välttämättä palauteta menettelyvirheen (esimerkiksi kuulemisvirhe) takia uudelleen käsiteltäviksi ellei menettelyvirhe vaikuta suoraan asian lopputulokseen. Kuitenkin valituksenalaista kysymystä koskeva lain selvä soveltamisvirhe on asiaa ratkaistaessa otettava huomioon, vaikka siihen ei olisi vedottu.⁷⁵

⁷⁰ Pitkäranta 2004, s. 125.

⁷¹ Ervasti – Kallionen 2003, s. 73.

⁷² Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 44.

⁷³ Pitkäranta 2004, s. 90.

⁷⁴ Prosessin edellytyksiä ovat valitusviranomaisen toimivalta, päätöksen valituskelpoisuus, muutoksenhakijan valitusoikeus ja se, onko valitus tehty määräajassa. ks. esim. Pitkäranta 2004, s. 187.

⁷⁵ Pitkäranta 2004, s. 76. Jos juttu palautettaisiin menettelyvirheen takia uudelleen käsiteltäväksi johtaa tämä monesti siihen, että kokonaiskäsitelyaika ennen lopullista ratkaisua voi venyä vuosiksi. Pitkäranta 2004, s. 109.

3 OIKEUDENKÄYNTIKULUJEN LUONNE JA KORVAUKSEN LAATU

3.1 Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva sääntely

3.1.1 Korvausvelvollisuuden peruste ja sääntely eri prosessilajeissa

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus otettiin Suomessa käyttöön 1600-luvulla. Alkuaan kulujen korvausvelvollisuus perustui roomalaisesta oikeudesta lähtöisin olevaan rangaistusteoriaan. Teorian mukaan oikeudenkäyntikulujen korvausta pidettiin rangaistuksena oikeuden väärinkäytöstä ja kulukorvauksen perusteena oli kärsimys, jonka hävinnyt osapuoli oli aiheuttanut oikeuden väärinkäytöllä. Rangaistusteorian mukaisesta korvausvelvollisuudesta luovuttiin kuitenkin 1700-luvulla, eikä se sovellu millään osin nykyaikaan.⁷⁶

Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun säännökset 1700-luvulla perustuivat tuolloin vallalla olleeseen vahingonkorvausteorian mukaiseen ajatteluun. Korvausvelvollisuuden peruste teorian mukaan on vahingon aiheuttaminen ja hävinnan syyllisyys. Asian ollessa sekava tai epäselvä ja oikeudenkäynnin ollessa perusteltu kulut voitiin kuitata eli molemmat asianosaiset pitivät kulunsa vahinkonaan. Vahingonkorvausteoriasta luovuttiin, kun 1800-luvun loppupuolella kausaliitteettiteoria alkoi saada kannatusta oikeudenkäyntikulujen korvaamisen perusteena. Kausaliitteettiteorian mukaan oikeudenkäynnin lopputuloksen tulisi yksin ratkaista kulujen korvausvelvollisuuden.⁷⁷

Suomen säännökset oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta vastaavat riita-asioissa pääosin Ruotsin vastaavia säännöksiä, sillä Ruotsin kulusäännökset olivat esimerkkinä oikeudenkäymiskaaren 1993 vuoden uudistuksessa. Ruotsissa kulusäännösten uudistus toteutettiin tosin jo vuonna 1948. Ruotsissa yleissäännös oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta tulee *rättegångsbalkenin* 18 luvusta ja rikosasioissa kyseisen lain 31 luvusta.

⁷⁶ Jokela 2004, s. 284.

⁷⁷ Jokela 2004, s. 284–285. Kausaliitteettiteoria vastaa 1993 vuoden oikeudenkäymiskaaren uudistusta, josta ilmenee ankara kuluvastuu. On kuitenkin muistettava etteivät korvausvelvollisuuden teoreettinen oikeuttamisperuste ole sama asian kuin voimassa olevien kulusäännösten sisältö tai niiden taustalla olevat käytännölliset syyt. Esimerkiksi vuoden 1993 uudistuksella tavoiteltiin osittain myös tarpeettomien oikeudenkäyntien vähentymistä. Ks. enemmän Jokela 1995, s. 36–37.

Oikeudenkäymiskaaren oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia 21 luvun säännöksiä sovellettiin Suomessa kaikkiin kolmeen eri prosessilajiin aina 1990-luvun puoliväliin asti. Hallinto- ja rikosprosessiin kirjoitettiin tällöin omat säännökset oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta, koska oikeudenkäymiskaaren säännösten katsottiin sellaisenaan soveltuvan huonosti muihin prosessilajeihin. Kuitenkin edelleen oikeudenkäymiskaari toimii täydentävänä säädöksenä ja hallintolainkäyttölaki sekä rikosprosessilaki sisältävät viittauksia siihen.⁷⁸

Hallintolainkäyttölaki on yleislaki, jota sovelletaan kaikkiin hallintoprosesseihin. Oikeudenkäyntikulujen korvaamista säätelevät pykälät lisättiin vuonna 1996 hallintolainkäyttölakiin. Käytännössä kuitenkin ennen uudistusta oikeudenkäyntikulujen vastuun jakautuminen oli pitkälti muotoutunut oikeuskäytännön kautta hallintolainkäytössä⁷⁹. Säännöksiä lisäämisen tarkoituksena oli kasvattaa yksityisen asianosaisen mahdollisuuksia saada kulunsa korvatuksi, kun hän voittaa asian. Tällöin arvioitiin, että kulujen korvaaminen tulisi kyseeseen noin 5-10 % hallintoasiassa. Asianmukaisten säännösten oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta katsottiin olevan välttämätön osa tehokasta oikeusturvaa. Säännösten avulla pyrittiin turvaamaan se, että oikeuskeino olisi tosiasiallisesti asianosaisen käytettävissä.⁸⁰

Ruotsissa sitä vastoin hallintoprosessia säätelevä laki (*förvaltningsprocesslagen*) ei sisällä säännöksiä oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Hallintoprosessissa ei tavallisesti aiheudu oikeudenkäyntikuluja, koska Ruotsin oikeusperinteessä pääperiaatteena on, ettei yksilöllä tulisi olla tarvetta asiamieheen hallintoasioissa. Koska pääperiaate on, ettei asiamiestä tarvita, niin myöskään kuluja ei yleensä korvata. Hallintoprosessissa toisin sanoen kukin asianosainen vastaa omista kuluistaan riippumatta ratkaisun lopputuloksesta. Oikeusapua myönnetään hallintoprosessissa vain poikkeuksellisesti. Tähän poikkeuksena on tilanne, jossa asianosaiselle on nimetty avustaja. Valtio voi joissain tapauksissa maksaa nämä kulut kokonaan tai osittain.⁸¹

⁷⁸ Lakiin oikeudenkäynnistä rikosasioissa (ROL) lisättiin vuonna 1997 kulujen korvaamista koskeva 9 luku.

⁷⁹ Tosin hallituksen esityksessä (217/1995) todetaan, etteivät oikeuskäytännön luomat periaatteet kulujen korvaamisesta olleet kovinkaan selväpiirteiset.

⁸⁰ HE 217/1995.

⁸¹ OM 2011a, s. 34.

3.1.2 Sääntely veroasioissa Suomessa ja Ruotsissa

Hallintolainkäyttölaki on yleislaki, mutta oikeudenkäyntikulujen osalta erityislakien VML:n ja AVL:n pykälät viittaavat HLL:n 74 ja 75 §:iin, joten ne tulevat sovellettavaksi myös verotusta koskevissa asioissa. Verotuksessa oikeudenkäyntikulujen korvaamista verovelvolliselle on pidetty harvinaisena⁸². Osittain tämä on aikaisemmin voinut johtua siitä, ettei kuluja ole vaadittu usein korvattavaksi, jolloin niitä ei ole voitukaan tuomita. Tämä aiheutuu siitä, että oikeudenkäyntikuluja ei voida Suomessa pääsääntöisesti tuomita korvattavaksi viranpuolesta, vaan niitä tulee erikseen vaatia. Toisaalta vaikutusta kulujen korvaamiseen on myös sillä, että verotuksessa asiat ovat monesti tulkinnanvaraisia tai epäselviä, jolloin kuluja ei edes vaadittaessa ole yleensä tuomittu korvattavaksi.⁸³ Viime vuosina oikeudenkäyntikulujen korvausvaatimusten määrä on kasvanut ja ne tulevat yhä useammin esille tuomioistuimien päätöksissä^{84 85}.

Ruotsissa veroasioihin on säädetty erityislaki oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Vaikeissa verojutuissa on erityinen mahdollisuus saada kulukorvaus lakiin perustuen (*ersättningslagen*)⁸⁶, jos asianosainen on tarvinnut oikeudellista apua. Laki soveltuu asioihin, joissa on kyse oikeudenkäyntikuluista tuomioistuimessa ja muissa viranomaisissa veroja, tulleja ja kiinteistöverotusta koskevissa asioissa.⁸⁷ Ennakkoratkaisuissa laki

⁸² Esimerkiksi Myrsky 2007, Äimä 2011, Ryyänen 2011 ovat esittäneet vastaavan näkemyksen.

⁸³ Myrsky 2007, s. 355.

⁸⁴ Vuonna 2014 oikeudenkäyntikulut olivat esillä ainakin seuraavissa KHO:n verotusta koskevissa vuosikirjaratkaisuissa: KHO:2014:145, KHO:2014:123, KHO:2014:90, KHO:2014:85, KHO:2014:33 ja KHO:2014:8 ja vuonna 2013 ainakin KHO:2013:201, KHO 2013:27, KHO 2013:61, KHO 2013:51, KHO 2013:72, KHO 2013:69, KHO 2013:65, KHO 2013:63, KHO 2013:114, KHO 2013:138 ja 2013:148.

⁸⁵ Esimerkiksi vuoden 2007 aineistoon perustuvan KHO:n tutkimuksen mukaan oikeudenkäyntikuluja vaadittiin elinkeinoverotusta koskevissa asioissa hallinto-oikeuksissa korvattavaksi 18 % tapauksia ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa 24 % tapauksia. Hallinto-oikeuksissa oikeudenkäyntikuluja oli tutkimuksen mukaan pyydetty 19 asiassa, joista kuluvaatimus oli yksilöity ainoastaan 6 tapauksessa. Kulujen keskimääräinen euromäärä oli 2 198 euroa. Korkeimmassa hallinto-oikeudessa oikeudenkäyntikuluja vaadittiin korvattavaksi 26 asiassa. Näistä tapauksista korvattavien kulujen määrä oli yksilöity 10 tapauksessa, joissa pyydettyjen kulujen keskimääräinen euromäärä oli 5 018 euroa. Tutkittava aineisto koostui 111 korkeimmassa hallinto-oikeudessa ratkaistusta elinkeinoverotusta koskevasta asiasta. Ks. KHO 2009, s. 169-170.

⁸⁶ Lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., joka koostuu yhdestätoista pykälästä. Pykälät jakautuvat johdantosäännökset (1-2 §), soveltamisen edellytykset (3-6 §) ja menettely (7-11 §) kappaleiden alle.

⁸⁷ Laki kattaa tuomioistuimissa aiheutuneiden kulujen lisäksi myös muussa viranomaistoiminnassa aiheutuneita kuluja. ks. Prop. 1988/89:216, s. 11. Esimerkiksi HDF 2014 ref. 22, jossa IKEA Investfast AB:lle

tulee sovellettavaksi vain silloin, kun Ruotsin veroviranomainen on hakenut ennakko-ratkaisua asiassa (1.1 §). Laissa rajataan myös tietyt asiat sen soveltamisen ulkopuolelle. Näitä ovat esimerkiksi siirtohinnoittelu kansainvälisissä tilanteissa (1.2 §).

Pykälissä 3-6 § selostetaan edellytyksiä korvauksen saamiselle. Korvauksen voi saada tilanteissa, joissa verovelvolliselle on aiheutunut asiamies- tai avustajakuluja asian selvittämisestä tai muusta ja näitä kuluja on kohtuudella ollut tarpeen hyödyntää oikeuksien saamisen turvaamiseksi. Tällöin verovelvolliselle voidaan pyynnöstä myöntää korvausta kuluista. Edellytyksenä edellä mainitun lisäksi on, että joku seuraavista ehdoista täyttyy

1. verovelvollinen voittaa asian osittain tai kokonaan
2. asia liittyy kysymykseen, jolla merkitystä laintulkinnassa
3. korvauksen myöntämiseen on jokin poikkeuksellinen peruste.⁸⁸

Niitä kuluja, jotka aiheutuvat verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden täyttämisestä esimerkiksi veroilmoituksen jättämisestä tai muusta tiedonantovelvollisuudesta, ei 4 §:n mukaan korvata. Myöskään verovelvollisen omaan työhön tai ajanhukkaan liittyvät kustannukset, jotka aiheutuvat asian hoitamisesta, eivät ole korvauskelpoisia. Korvausta voi saada vain siltä osin, kun kustannuksia ei voida muuhun sopimukseen tai vastaavaan perustuen korvata. Kuluja voidaan lisäksi kohtuullistaa, jos verovelvollisen vaatimus hyväksytään vain osittain, sikäli kun muut vaatimukset eivät ole vähämerkityksellisiä. Kohtuullistaminen voi tulla kyseeseen myös, jos verovelvollinen on toiminut huolimattomasti sekä silloin kun verovelvollinen on aiheuttanut asian tai asiasta on tullut laajempi kuin on ollut tarpeen. (5 §)

Laissa säädetään myös, ettei korvausta voida maksaa ennen kuin hyväksytty korvauspäätös on jäänyt lainvoimaiseksi (6 §). Pyyntö oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta on

myönnettiin Skatteverketissä aiheutuneita kuluja 10 000 kruunua ja HFD:ssä aiheutuneita kuluja 40 000 kruunua.

⁸⁸ Ks. Prop. 1988/89:126, s. 15–16. Esimerkiksi RÅ 2002 ref. 20, jossa verovelvolliselle myönnettiin korvausta vaadittu summa 31 200 kruunua. RÅ 1996 ref. 97 tapauksessa taas vaikka yhtiön vaatimuksista osa hylättiin, katsoi Regeringsrätten, että yhtiölle tulee myöntää korvausta, koska asialla oli merkitystä laintulkinnan kannalta.

samoin tehtävä ennen kuin tuomioistuin antaa ratkaisunsa asiassa ja vaatimus on esitettävä viranomaiselle tai tuomioistuimelle, jossa kustannukset ovat syntyneet. Poikkeuksellisesti korvausvaatimus voidaan hyväksyä, vaikka kuluvaatimus on esitetty myöhemmin. Verovelvollisen on kuitenkin tässä tapauksessa esitettävä aiheellinen syy vaatimuksen tekemiselle myöhemmässä vaiheessa (9 §). Muutoksenhausta säädetään 10–11 §:issä. Pääsääntöisesti oikeustapauksissa on ollut kyse nimenomaan siitä soveltuuko laki ylipäätään käsiteltävään asiaan ja toisaalta täytyvätkö 3 § edellytykset korvauksen saamiselle.⁸⁹

3.2 Oikeudenkäyntikulujen määritelmä ja merkitys

Oikeudenkäyntikulut ovat oikeudenkäynnistä asianosaisille aiheutuneita kustannuksia. Ne voidaan jaotella valtiolle suoritettaviin oikeudenkäyntimaksuihin ja varsinaisiin asianosaiskuluihin. Asianosaiskulut ovat perinteisesti koostuneet suurimmaksi osaksi asianajopalkkioista.⁹⁰ Oikeudenkäyntikuluiksi voidaan lukea esimerkiksi valtiolle suoritettavat oikeudenkäyntimaksut, oikeudenkäyntiasiamiehelle tai –avustajalle sekä todistajille tai asiantuntijoille suoritettut korvaukset ja kulut tuomioistuimeen saapumisesta. Asianosainen vastaa ensisijassa itse oikeudenkäyntikuluistaan, jollei hänelle ole myönnetty maksutonta oikeudenkäyntiä. Kuitenkin laissa säädetyin edellytyksin asianosaisella on mahdollisuus saada vastapuolelta korvaus oikeudenkäyntikuluista.⁹¹

Oikeudenkäyntikulujen korvaamisella on pohjimmiltaan sama päämäärä kuin koko prosessin tarkoituksena olevalla oikeussuojan antamisella⁹². Asianosaisen, joka voittaa oikeudenkäynnin, tulee saada korvaus oikeudenkäynnistä aiheutuneista kuluistaan tai hänen oikeusturvansa ei voida katsoa toteutuvan täydellisesti. Toisaalta taas hävinnyt osapuoli, jolla on perusteltu syy oikeudenkäyntiin, tarvitsee oikeussuojaa kulukysymyksessään.⁹³ Oikeudenkäyntikulut eivät kuitenkaan ole luonteeltaan vahingonkorvausta ja nii-

⁸⁹ Ks. RÅ 2004 ref. 25 ja RÅ 2002 ref. 95, joissa kyse siitä, soveltuuko laki käsiteltävään asiaan ja toisaalta ovatko kustannukset olleet aiheellisia oikeuksien ajamiseksi. Kulukorvaus on ollut lisäksi kyseessä ainakin HFD 2014 ref 65, jossa verovelvolliselle myönnettiin korvausta 40 000 kruunua. Kyseisessä oikeustapauksessa pääasiassa oli kyse kaksoisrangaistavuuden kiellon (*ne bis in idem*) soveltuvuudesta.

⁹⁰ Jokela 2004, s. 288.

⁹¹ HE 191/1993.

⁹² Jokela 1995, s. 36.

⁹³ Jokela 2004, s. 284.

den korvaaminen tulee erottaa prosessuaalisesta vahingosta. Prosessuaalinen vahingon korvaaminen määräytyy yleisten vahingonkorvaus- ja sopimusoikeudellisten säännösten mukaisesti.⁹⁴ Oikeudenkäyntikulut ovat myös luonteeltaan liitännäisiä suhteessa pääasiaan. Tällä tarkoitetaan, että muutoksenhakutuomioistuimen kumotessa pääasian ratkaisun, kumoutuu ratkaisu myös kulujen osalta.⁹⁵

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudella on erilaisia vaikutuksia käyttäytymiseen. Korvausvelvollisuuden käyttäytymistä ohjaavalla vaikutuksella tarkoitetaan sitä, että henkilöt pyrkivät täyttämään suoritusvelvoitteensa vapaaehtoisesti sekä välttämään oikeudenkäynnin pitkittämistä. Korvausvelvollisuus ohjaa myös välttämään perusteettomien kanteiden nostamista⁹⁶. Korvausvelvollisuuden korjaavalla vaikutuksella tarkoitetaan sitä, että asianosainen, joka omien oikeuksiensa tähden on joutunut nostamaan kanteen, saa korvauksen oikeudenkäyntikuluistaan. Toisaalta korjaava vaikutus tarkoittaa myös, että asianosainen, jota vastaan kanne perusteettomasti nostetaan, saa korvauksen kuluistaan.⁹⁷ Oikeudenkäyntikulujen korvaamisella on vaikutusta myös oikeusvarmuuden ylläpitämiseen. Esimerkiksi henkilön tullessa haastetuksi tuomioistuimeen ilman syytä, hänellä on jo etukäteen tieto siitä, että hän saa korvauksen aiheettomasta oikeudenkäynnistä aiheutuneista kuluistaan.⁹⁸

Oikeudenkäyntikulut ovat osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä ja näin ollen niillä on yhteys PL 21 § lisäksi EIS 6 artiklaan⁹⁹. Kaikilla on oltava mahdollisuus saada asiansa käsitellyksi tuomioistuimessa. Oikeudenkäyntikuluja koskevia säännöksiä ei saa siis säätää sellaiseksi eikä tulkita niin, että kansalaisten oikeusturva vaarantuisi. Oikeudenkäyntikuluilla on siis yhteys *access to justice* -periaatteeseen.¹⁰⁰ Jos oikeudenkäyntikulut nousevat voimakkaasti, oikeudenkäynnistä aiheutuva taloudellinen riski voi aiheut-

⁹⁴ Prosessuaalisella vahingolla tarkoitetaan esimerkiksi kuluja, joita asianosaiselle on voinut aiheutua oman asiamiehensä tai jonkun oikeudenkäynnin ulkopuolisen henkilön toimenpiteiden takia. Myös oikeudenkäynnistä aiheutunut henkinen kärsimys, haitta, epämukavuus tai saamatta jäänyt voitto ovat prosessuaalista vahinkoa. Jokela 2004, s. 289 ja 296.

⁹⁵ Ks. esim. Jokela 2004, s. 334. Liitännäisyydestä lisää luvussa 5.1.

⁹⁶ Tämä siis silloin, kun oikeudenkäyntikuluilla on ankara kuluvastuu tai kuluriski muuten on suuri. Toisaalta voidaan ajatella käänteisesti, että jos korvausvelvollisuutta ei olisi tai kuluriski olisi pieni, niin esimerkiksi perusteettomien kanteiden määrä voisi nousta.

⁹⁷ HE 191/1993 ja Jokela 1995, s. 42.

⁹⁸ Jokela 1995, s. 43.

⁹⁹ EIS 6 artikla säätää oikeudesta oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin.

¹⁰⁰ Halijoki 2000, s. 206.

taa sen, että oikeudenkäyntiin ei uskalleta ryhtyä¹⁰¹. Erityisesti suuret asiamiesten palkkiot voivat nostaa oikeudenkäynnistä aiheutuvia kuluja. Tilanteissa, joissa oikeudenkäynnin kohteen taloudellinen arvo on pieni, voivat kohonneet kustannukset ja ankara kulukorvausvastuu nostaa prosessikynnystä.¹⁰² Aineellisen oikeuden toteutuminen vaarantuu, jos todellinen mahdollisuus oikeudenkäyntiin on liian korkea. Toisaalta taloudellisesti vähäpätöisiä asioita ei ole yleensä tarkoituksenmukaista saattaa tuomioistuinten käsittelyyn.¹⁰³

Hallintoprosessissa yksityisen asianosaisen kuluriskin on oltava pieni, ettei kansalaisten oikeusturva vaarantuisi.¹⁰⁴ Veroasioissa tämä pieni kuluriski voi aiheuttaa sen, että taloudellisesti pienistä asioista valittaminen näyttäytyy verovelvollisen mielestä kannattavalta. Toisaalta pieni kuluriski voi aiheuttaa myös sen, että taloudellisesti isoista asioista kannattaa valittaa, vaikka asian ratkaisu olisikin lain ja oikeuskäytännön mukainen. Pieni kuluriski siis saattaa ohjata verovelvollisten käyttäytymistä perusteettomien kanteiden nostamiseen.

Korkeimman hallinto-oikeuden teettämässä verotusta koskevassa kyselyssä¹⁰⁵ virkailijoita eri verotustehtävissä pyydettiin vastaamaan, mitä syitä heidän mielestään on siihen, että oikaisulautakunnan päätökseen haetaan muutosta hallinto-oikeudelta. Osassa vastauksia kritisoitiin juuri muutoksenhausta aiheutuvien kustannusten vähäisyyttä. Vastauksissa esimerkiksi todettiin, että kun taloudellinen intressi on tarpeeksi suuri verovelvolliset hakevat muutosta, koska lisäkuluja ei juuri aiheudu muutoksenhausta. Lisäksi suuryrityksiä konsultoivat neuvonantajat voivat kehottaa muutoksenhakuun, koska

¹⁰¹ Ks. taloustieteellinen tutkimus oikeudenkäyntikuluista ja niiden vaikutuksesta Männistö 2005, s. 79–97.

¹⁰² Oikeudenkäymiskaarta uudistettiin vuonna 1993 oikeudenkäyntikulujen osalta, jolloin otettiin käyttöön täyden korvauksen periaate. Lakia jouduttiin kuitenkin muokkaamaan uudelleen vuonna 1999, sillä kuluriskin katsottiin muodostuvan liian suureksi ja näin uhkaavan oikeusturvaa, koska perusteltujakaan kanteita ei välttämättä uskallettu nostaa kulukorvauksen pelossa. Vuoden 1999 uudistuksessa kuluriskiä kohtuullistettiin. Ks. enemmän HE 191/1993 ja HE 107/1998.

¹⁰³ HE 107/1998

¹⁰⁴ Oikeusturvan tarve verotuksessa edellyttää oikeussuojan saatavuutta muutoksenhakuoikeuden kautta. Täydelliseen oikeussuojaan voidaan katsoa kuuluvan oikeus saada tarvittaessa maksuton oikeudenkäynti ja oikeudenkäyntiavustaja, sekä täysi korvaus oikeudenkäyntikuluista. Ryynänen 2001, s. 262. Täydellisen oikeussuoja veroprosessissa tuskin kuitenkaan tulee toteutumaan.

¹⁰⁵ Kysely liittyy KHO:n pyramiditutkimus hallintolainkäytön vaikuttavuudesta. Kyselyyn saatiin yhteensä 64 vastausta. Lisää kyselyn taustaa ks. KHO 2009, s. 180–181.

se on maksutonta ja valtion kuluja ei yleensä tuomita korvattavaksi perusteettomissa muutoksenhauissa.¹⁰⁶

3.3 Korvauskelpoiset kulut

3.3.1 Veroprosessissa korvattavat kulut

Oikeudenkäyntikulujen korvauskelpoisuus perustuu kaikissa hallinto-asioissa OK 21:8 pykälään, koska HLL 75 § viittaa siihen. Hallintolaissa ei siis ainakaan toistaiseksi ole omaa säännöstä korvauskelpoisista kuluista¹⁰⁷. Oikeudenkäymiskaaren mukaan korvattavia kuluja ovat oikeudenkäynnin valmistelusta¹⁰⁸ ja asian tuomioistuimessa ajamisesta¹⁰⁹ sekä asiamiehen tai avustajan palkkioista aiheutuneet kustannukset. Korvata voidaan myös oikeudenkäynnin asianosaiselle aiheuttamasta työstä ja oikeudenkäyntiin välittömästi liittyvästä menetyksestä aiheutuneita kustannuksia.

Oma työ tulee korvattavaksi vain, jos se on nimenomaan oikeudenkäynnistä välittömästi aiheutunut ja se olisi jonkun muun suorittamana laskutettava kuluerä. Työn voi myös suorittaa joku asianosaisen henkilökuntaan kuuluva esimerkiksi juridisten henkilöiden tapauksessa. Menetyksellä tarkoitetaan oikeudenkäynnistä asianosaiselle henkilökohtaisesti aiheutuvia kustannuksia tai rahallista tappiota. Menetyksen korvaus tulee kyseeseen esimerkiksi, kun tuomioistuin velvoittaa asianosaisen henkilökohtaisesti osallistumaan oikeudenkäyntiin ja tästä aiheutuu työansion menetys.¹¹⁰ Hallintolainkäyttölaissa on lisäksi erityissäännökset HLL 49 ja 50 §, joissa säädetään todistelukustannusten korvaamisesta hallintoasioissa. Kyseisten pykälien perusteella korvaukset todisteiden hankkimisesta on eräissä tapauksissa suoritettava valtion varoista.

¹⁰⁶ KHO 2009, s. 187. Tällaisissa tilanteissa, joissa suurten yritysten muutoksenhaku voidaan katsoa perusteettomaksi eikä valituksella voida katsoa olevan todellisia menestymisen mahdollisuuksia, voidaan veroasiat osittain nähdä julkisten hankintojen tapaan tietynlaisiksi liiketaloudellisiksi asioiksi, joissa on kyseessä myös yrityksen taloudellinen intressi.

¹⁰⁷ Oikeusministeriön prosessityöryhmän mietinnössä on ehdotettu, että hallintolainkäyttölakiin lisättäisiin oma kohta korvauskelpoisista kuluista. OM 2011a, s. 193.

¹⁰⁸ Esimerkiksi asiantuntijoiden ja todisteiden hankinta ennen varsinaista oikeudenkäyntiä.

¹⁰⁹ Yleensä näitä kuluja ovat todistajien ja asiantuntijoiden palkkiot.

¹¹⁰ Menetys on siis erotettava edellä mainitusta prosessuaalisesta vahingosta, jota ei korvata. Jokela 2004, s. 289–296 ja HE 107/1998.

Verovelvolliselle aiheutuu muutoksenhaun vuoksi erilaisia kuluja, joita ovat muun muassa valituskirjelmien laatimisesta, neuvotteluista, mahdollisista asiantuntijalausunnoista aiheutuneet kulut sekä oikeudenkäyntimaksut.¹¹¹ Kulujen määrään vaikuttaa usein asian monimutkaisuus, sillä se yleensä kasvattaa asiamies- sekä asiantuntijakuluja. Monimutkaisten ja hankalien veroasioiden käsittelyn kesto voi hyvin usein näkyä myös suurina kuluvaatimuksina. Lisäksi suullisella käsittelyllä voi olla vaikutusta myös oikeudenkäynnistä aiheutuneisiin kustannuksiin mahdollisten todistajien palkkioiden muodossa¹¹². Oikeudenkäyntikuluja kasvattaa myös se, jos asiassa joudutaan pyytämään EUT:n ennakkoratkaisu¹¹³.

Verovelvolliselle ei yleensä korvata oikeudenkäyntikuluina omasta muutoksenhakuasian hoitamiseen liittyvästä työstä aiheutuvia laskennallisia kustannuksia, vaan korvauksen perusteena ovat verovelvollisen omasta toiminnasta erilliset kustannukset. Omasta työstä voidaan poikkeuksellisesti korvata kuluja tilanteissa, joissa asianosainen itse on ammattitaitonsa tai erityisosaamisensa perusteella tehnyt sellaisia oikeudenkäynnin kannalta välttämättömiä ja paljon aikaa vaatineita toimia, jotka olisivat jonkun muun suorittamina asiamiehen tai avustajan laskuttamia kulueriä. Pääasiassa korvattavia kuluja veroprosessissa ovat asiamiehen palkkio, todistelukustannukset sekä asiantuntijalausuntojen ja muiden asiakirjojen hankkimisesta aiheutuneet kustannukset.¹¹⁴ Veroasioissa OK 21:8 § mukaisen menetyksen korvaaminen tulee harvoin kyseeseen, koska oikeudenkäynti on pääasiassa kirjallista. Näin ollen välittömästi oikeudenkäyntiin perustuvaa esimerkiksi työansion menetystä ei käytännössä korvata¹¹⁵.

Kun oikeudenkäyntikuluja vaaditaan korvattavaksi, täytyy asianosaisen esittää asianmukainen tosite, johon kulut perustuvat. Tositteesta tulee ilmetä oikeudenkäyntikulujen määrä, sekä mahdollinen jaottelu kulujen ja palkkioiden välillä. Veroprosessissa asianmukainen selvitys kuluista tarvitaan, jotta voidaan katsoa, missä vaiheessa prosessia

¹¹¹ Myrsky 1997, s. 67.

¹¹² Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ei kuitenkaan pääsääntöisesti vaadi suullisesta käsittelystä Verohallinnolle aiheutuneita kuluja korvattavaksi ellei tähän ole erityistä syytä. Ks. Verohallinto 2011 suullisesta käsittelystä annettu ohje kohta 4.

¹¹³ ks. KHO 2004:117 ja KHO 2006:65.

¹¹⁴ ks. esim. Myrsky – Rabinä 2011, s. 337–338.

¹¹⁵ Vaatimukset, joissa vaaditaan ansionmenetyksen tai muun sellaisen korvaamista, lukeutuvat usein siis prosessuaaliseksi vahingoksi.

kulut ovat syntyneet¹¹⁶, sisältyykö kuluihin arvonlisäveron osuutta sekä ovatko kulut ylipäättään korvauskelpoisia ja kohtuullisia. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö voi ja yleensä ottaa kantaa asianosaisena oikeudenkäyntikuluihin. Myös tämän vuoksi verovelvollisen on esitettävä selvitys siitä, mistä vaaditut oikeudenkäyntikulut koostuvat.

Oikeudenvallontayksikkö voi ottaa kantaa kulujen määrään, laatuun sekä ilmaista sen, ovatko vaaditut kulut sen mielestä oikeassa suhteessa asian laatuun nähden eli ovatko ne kohtuulliset. Jos oikeudenvallontayksikkö ei ota kantaa verovelvollisen vaatimiin kuluihin, ei tämä kuitenkaan tarkoita että hallintotuomioistuimien tuomitsee kulut korvattavaksi sellaisenaan. Virallisperiaatteen mukaisesti hallintotuomioistuimen on joka tapauksessa tutkittava, mihin kulut perustuvat ja ovatko ne kohtuulliset¹¹⁷. Sama periaate esiintyy riita-asioissakin, joissa vastapuolen vaikeneminen kuluista ei poista tuomioistuimen velvollisuutta tutkia kulukorvauksen oikeellisuutta¹¹⁸.

Tositteesta, johon kulukorvaus perustuu, tulee ilmetä myös mahdollisen arvonlisäveron osuus. Mikäli asianosaisella on oikeus vähentää AVL 102 § mukaisesti maksamansa arvonlisävero omasta arvonlisäverostaan, niin arvonlisävero ei ole asianosaisen vahinkoa tai kulua. Jos arvonlisävero sisältyisi korvattavaan summaan, saisi vastapuoli veron osuutta vastaavan ylimääräisen hyödyn. Asianosaisen on esitettävä näyttö siitä, ettei se pysty vähentämään arvonlisäveroa verotuksessaan, jos hän haluaa saada korvauksen myös arvonlisäveron osuudesta.¹¹⁹

Korvatuille oikeudenkäyntikuluille on sitä vaadittaessa määrättävä viivästyskorkoa korkolain 4.1 § tarkoitetun korkokannan mukaan. Viivästyskorkoa on huomattava vaatia erikseen tai sen maksaminen ei ole pakollista. Viivästyskoron maksaminen alkaa riita-

¹¹⁶ Usein verovelvolliset saavat vaatia oikaisuvaatimusmenettelyssä syntyneitä kuluja korvattavaksi, joiden korvaaminen määräytyy HL 64.1 § mukaan.

¹¹⁷ Tarukannel – Jukarainen 1999, s. 303. Esimerkiksi tilanteessa, jossa oikeudenvallontayksikköä ei kuulla VML 69.2 § perustuen niin hallintotuomioistuimen on tutkittava oikeudenkäyntikuluvaatimuksen sisältö.

¹¹⁸ Vaikka riita-asioissa ei sovelleta virallisperiaatetta, niin silti asianosaisen pelkkä vaikeneminen oikeudenkäyntikulujen määrästä ei vielä merkitse niiden myöntämistä. Tuomioistuimen on tällöin viran puolesta harkittava, ovatko kulut tarpeellisia ja kohtuullisia. Kuluratkaisua ei voi perustaa siten siihen, että korvausvelvolliseksi tuomittu ei ole kiistänyt vaatimusta. Jokela 2004, s. 329. Ks. lisäksi KKO 1997:26.

¹¹⁹ Määttä 2008, s. 2-3 ja HE 107/1998. ks. oikeudenkäyntikuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta KKO 1999:6 sekä KKO 2008:9.

asioissa siitä lähtien, kun kuukausi on kulunut korvauksen tuomitsemispäivästä, mutta hallinto-asioissa HLL 75.2 § säättää poikkeuksen oikeudenkäymiskaareen säännökseen. Viivästyskorko määrätään hallintoasioissa siitä lähtien, kun kuukausi on kulunut päivästä, jona päätös on ollut asianosaisten saatavissa. Korkolain 4.1 § mukaan viivästyneelle määrälle on maksettava vuotuista viivästyskorkoa, joka on seitsemän prosenttiyksikköä korkeampi kuin voimassa oleva Euroopan keskuspankin asettama viitekorko (KorkoL 12 §). Korkolainmukainen viivästyskorko voi joissain tilanteissa muodostua hyvinkin korkeaksi, jos alemmissa oikeusasteissa kuluja tuomitaan korvattavaksi ja asiasta valiteetaan ylempiin oikeusasteisiin.¹²⁰

3.3.2 Oikaisulautakuntakäsittelystä aiheutuvat kulut

Tuloverotuksen, perintö- ja lahjaverotuksen sekä kiinteistöverotuksen ensimmäinen muutoksenhakuaste on oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle.¹²¹ Oikaisulautakuntamenettely on pakollinen esivaihe ennen varsinaista tuomioistuimissa tapahtuvaa hallintoprosessia. Oikaisuvaatimusmenettely on tärkeä, sillä siinä asianosaiset voivat jo esittää päätöksen korjaamiseksi tarvittavan selvityksen ennen tuomioistuinmenettelyä.¹²²

Verotuksen oikaisulautakunta on itsenäinen ja erillinen muutoksenhakuaste, vaikka sen palveluista huolehtivat pääasiassa Verohallinnon yksiköt.¹²³ Itsenäinen ratkaisuvallta käy ilmi myös Verohallinnosta annetun lain 5 §:stä. Tämä itsenäinen ratkaisuvallta tarkoittaa sitä, etteivät Verohallinnon yksikölleen ja henkilöstölleen antamat työmenetelmiä koskevat yhtenäistämisohjeet sido oikaisulautakuntaa.¹²⁴ Verotuksen oikaisulautakunta ei kuitenkaan ole tuomioistuin, vaikka se toimii ensimmäisenä muutoksenhakuasteena. Oikaisulautakunnassa noudatettava menettely on hallintomenettelyä eikä hallintolainkäyttöä. Tämä tarkoittaa, että oikaisulautakuntamenettelyyn sovelletaan hallintolakia ja verotusmenettelylakia.¹²⁵

¹²⁰ Jokela 2004, s. 296. ks. KKO 1997:88. Korkolain 11 § mukaan viivästyskorosta voidaan tietyissä tilanteissa sovitella, jos kyseessä on luonnollinen henkilö.

¹²¹ ks. enemmän oikaisulautakuntamenettelystä Verohallinto 2013, Oikaisulautakuntamenettelystä annettu ohje.

¹²² Myrsky 2007, s. 344.

¹²³ Haarala 2013, s. 295.

¹²⁴ Myrsky – Rabinä 2011, s. 21.

¹²⁵ Haarala 2013, s. 298.

Koska verotuspäätöksen käsittely oikaisulautakunnassa ei ole hallintolainkäyttöä, niin ei myöskään oikaisulautakuntakäsittelystä aiheutuvien kulujen korvaaminen määräydy hallintolainkäyttölain vaan käsittelyyn oikaisulautakunnassa sovelletaan hallintolakia (VHL 22.4 §). Hallintolain 64.1 §:ssä sanotaan yksiselitteisesti, että hallintoasiassa kukin vastaa omista kuluistaan. Verovelvolliselle, joka tekee oikaisuvaatimuksen, ei korvata muutoksenhausta aiheutuneita kuluja. Vaikka verovelvollinen vaatisi oikaisuvaatimuksesta aiheutuneiden kulujen korvausta, jätetään kuluvaatimus oikaisuvaatimuksen käsittelyvaiheessa tutkimatta sillä perusteella, ettei kulujen korvaaminen kuulu oikaisulautakunnan toimivaltaan.¹²⁶

Verotuksen muutoksenhausta suurimmat kulut syntyvät monesti alkuvaiheessa, mikä tarkoittaa, että iso osa kuluista saattaa kohdistua nimenomaan oikaisuvaatimusvaiheeseen. Verovelvolliset voivatkin kokea ongelmalliseksi sen, ettei oikaisuvaatimusvaiheen kuluja korvata milteen osin. Esimerkiksi hallinto-oikeudessa, kun kuluja vaaditaan korvattavaksi, voi verovelvolliselle tulla yllätyksenä ettei kuluja voida korvata, jos ne ovat syntyneet ennen tuomioistuinkäsittelyä. Hallinto-oikeuden saattaa myös joissakin tilanteissa vaikeaa selvittää sitä, missä vaiheessa kulut ovat oikeastaan syntyneet¹²⁷. Kulujen korvausmahdollisuuden puuttumista voidaan pitää epäkohtana, varsinkin kun verotuksessa oikaisuvaatimusvaihe on pakollinen ennen varsinaista muutoksenhakua tuomioistuimissa.¹²⁸

3.3.3 Oikeusapu

Oikeusavulla tarkoitetaan valtion korvaamaa oikeusapua, joka myönnetään henkilölle, joka tarvitsee asiantuntevaa apua oikeudellisessa asiassa, mutta ei taloudellisen asemansa vuoksi kykene itse suorittamaan siitä aiheutuneita menoja. Oikeusapu sisältää oikeudellisen neuvonnan, tarpeelliset toimenpiteet sekä avustamisen tuomioistuimissa ja

¹²⁶ Haarala 2013, s. 298.

¹²⁷ Silloin, kun kuluvaatimus perustuu laskuun, voidaan laskutuspäivämäärästä todeta, missä vaiheessa prosessia kulu on syntynyt.

¹²⁸ Halila 2006, s. 85–86.

muussa viranomaisessa. Lisäksi oikeusapuun oikeutettu vapautetaan eräistä asian käsittelyyn liittyvistä menoista¹²⁹. (OAL 1 §)

Oikeusapulain 6.2 §:ssä 3 kohdassa sanotaan, että oikeusapuun ei kuulu avustaminen asiassa, joka koskee verotusta tai julkista maksua. Oikeusapu voidaan pykälän mukaan tässä tilanteessa myöntää poikkeuksellisesti vain erityisen painavista syistä. Korkein hallinto-oikeus on antanut ratkaisun KHO 1999 T 2170, jolla on edelleen ennakkopäätösarvoa, kun harkitaan oikeusavun myöntämistä veroasioihin. Ratkaisussa oikeusavun myöntämisen perusteina olivat muun muassa epätasapaino veronsaajan ja verovelvollisen välillä, jota tuomioistuimen prosessijohto ja kyselyoikeus eivät kyenneet riittävässä määrin korjaamaan, asian taloudellinen merkitys verovelvolliselle, tulkinnanvarainen asia, suullinen käsittely sekä todistajien kuuleminen.

3.4 Oikeudenkäyntimaksut

Veroasian käsittelystä saattaa aiheutua kustannuksia tuomioistuimien ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista. Näitä maksuja ovat käsittelymaksu ja toimituskirjamaksu. Käsittelymaksuihin sisältyy oikeudenkäyntimaksu, hakemusmaksu ja toimitusmaksu. Käsittelymaksu aiheutuu asian käsittelystä ja suoritetuista toimenpiteistä, jotka peritään asianosaiselta korvauksena¹³⁰. Toimituskirjamaksuja taas ovat otemaksu, jäljennösmaksu ja todistusmaksu, joita peritään eri tilauksesta annettavista toimituskirjoista. (MaksuL 2 §)

Oikeudenkäyntimaksua peritään tällä hetkellä veroasioissa vain KHO:ssa¹³¹. Maksun määrä on 2014 vuoden alusta alkaen 224 euroa¹³². Oikeudenkäyntimaksusta peritään

¹²⁹ Näitä käsittelyyn liittyviä menoja ovat esimerkiksi oikeudenkäyntimaksu KHO:ssa (Oikeusapulaki 4.1 § 3 k.)

¹³⁰ Käsittelymaksu sisältää korvauksen myös asiassa annettavasta ratkaisun tai välipäätöksen sisältävästä toimituskirjasta, joka voi olla pöytäkirjanote, päätös, jäljennös päätöksestä, tuomio, jäljennös tuomiosta, todistus tai muu toimituskirja. Käsittelymaksu sisältää korvauksen myös muusta asian käsittelyyn liittyvästä viranomaisen toimenpiteestä, jollei siitä lailla tai asetuksella säädetä perittäväksi eri maksua tai kustannusten korvausta.

¹³¹ vrt. Ruotsissa hallinto-oikeuksissa ja muutoksenhakuasteissa ei peritä oikeudenkäyntimaksuja ollenkaan.

puolet, jos valituslupaa ei myönnetä tai ylimääräistä muutoksenhakua koskeva hakemus hylätään (3.2 §). Oikeudenkäyntimaksua ei peritä korkeimmassa hallinto-oikeudessa sosiaaliasioissa, julkisoikeudellista palvelusuhdetta koskevissa asioissa, vaaleja koskevissa asioissa eikä sellaisissa asioissa, jotka ovat erikseen laissa säädetty maksuttomiksi. Oikeudenkäyntimaksua ei myöskään peritä, jos KHO muuttaa veroa koskevaa hallinto-oikeuden päätöstä muutoksenhakijan eduksi tai jos muutoksenhakija todetaan varattomaksi ja asia koskee hänen oikeutta tai etuaan. (MaksuL 6-7 §)

Oikeudenkäyntimaksu edustaa tuomioistuinpalvelujen tuottamisen kannalta käytännössä ainoaa suoritteista kertyvää taloudellista vastiketta, vaikka sen merkitys on lainkäytön kokonaistalouden kannalta vähäinen. Oikeudenkäyntimaksu ei kuitenkaan oikeussuojan saatavuuden kannalta voikaan kattaa pääosaa oikeussuojan tuottamisen kustannuksista. Perittävä maksu on myös lähes aina kaavamainen, eikä se näin ollen heijasta käsiteltävien asioiden laadullista tai työmäärällistä vaihtelua. Hallintomenettelyvaiheessa kustannusvastuun peruste on valtion maksuperustelain lähtökohtaisen omakustannusarvonvaatimuksen vuoksi erilaiset verrattuna hallintolainkäyttöön.¹³³

Oikeusministeriön työryhmän mietintö tuomioistuinmaksulain muuttamisesta valmistui vuoden 2015 alusta¹³⁴. Mietinnössä ehdotetaan oikeudenkäyntimaksujen käyttöönottoa veroasioissa myös hallinto-oikeuksissa. Oikeudenkäyntimaksuksi ehdotetaan 250 euroa. Muutosta perusteltiin sillä, että veroasioissa tuloverotuksessa, kiinteistöverotuksessa sekä perintö- ja lahjaverotuksessa on ennen hallinto-oikeusvaihetta saatu jo yksi muutoksenhakuasteen ratkaisu oikaisulautakunnalta. Käsittelymaksu korkeimmassa hallinto-oikeudessa nousisi puolestaan 500 euroon.¹³⁵ Ennakkoratkaisuissa työryhmä ehdottaa, että ennakkoratkaisuista joutuisi maksamaan aina oikeudenkäyntimaksun hallinto-oikeudessa ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa¹³⁶. Lisäksi käyttöön otettaisiin etukä-

¹³² Oikeudenkäyntimaksun määrää asian esittelijä. Mikäli maksun määräämisessä on tapahtunut virhe, korkeimmalta hallinto-oikeudelta voi vaatia oikaisua kuuden kuukauden kuluessa päätöksen antamisesta. Oikeudenkäynnin kuluista ks. <http://www.kho.fi/fi/index/asiointikhossa/oikeudenkaynninkulut.html>

¹³³ Vihervuori 2006, s. 684–686.

¹³⁴ Tavoitteena on vähentää perusteettomia muutoksenhakuja oikeusturvaa kuitenkin vaarantamatta. Esityksen mukaan tuomioistuinmaksuja nostetaan ja maksujen käyttöä laajentaa tällä hetkellä maksuttomiin alueisiin. Ks. OM 2015, s. 37.

¹³⁵ OM 2015, s. 47 ja 58.

¹³⁶ Nykyisin oikeudenkäynninmaksullisuus koskee ainoastaan KVL:n, muttei Verohallinnon antamia ennakkoratkaisuja. Työryhmä perustelee muutosta sillä, että kun Verohallinnon ja keskusverolautakunnan

teismaksu, jolloin maksu maksettaisiin jo asian vireille panon yhteydessä. Asian käsittelyä ei aloitettaisi ennen kuin maksu on suoritettu.¹³⁷

ennakkoratkaisut ovat hakijalle maksullisia niiden sisällöstä riippumatta, myöskään niitä koskevien valitusten tuomioistuinkäsittelyn maksullisuutta ei ole perusteltua sitoa ratkaisun lopputulokseen. OM 2015, s. 54.

¹³⁷ OM 2015, s. 39. Tällä hetkellä käytössä on oikeudenkäyntimaksujen jälkikäteislaskutus. Etukäteismaksulla voi olla vaikutusta esimerkiksi verovalitusten määrään.

4 KORVAUSVELVOLLISUUDEN MÄÄRÄYTYMINEN

4.1 Pääsääntö

Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen pohjautuu kaikissa kolmessa prosessilajissa kausaaliteoriaan, mikä tarkoittaa että kulujen korvaamisen lähtökohtana on asian lopputulos. Riita-asioissa pääsääntönä on hävinneen asianosaisen velvollisuus korvata kaikki vastapuolensa *tarpeellisista* toimenpiteistä aiheutuneet *kohtuulliset* oikeudenkäyntikulut (OK 21:1 §)¹³⁸. Tarpeellisuus määräytyy sen mukaan, onko kulu ollut sen suorittamishetkellä aiheellinen¹³⁹. Samoin rikosasioissa pääsääntönä on rikosoikeudelliseen seuraamukseen tuomitun korvausvelvollisuus valtiolle (ks. ROL 9:1 §). Hallintoprosessissa korvausvelvollisuuden perustaksi otettiin niin ikään myös ratkaisun lopputulos.

Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen hallintoprosessissa määräytyy hallintolainkäyttölain 74 § mukaan. Pykälässä sanotaan seuraavaa:

Asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Mitä tässä pykälässä ja 75 §:ssä säädetään asianosaisesta, voidaan soveltaa myös päätöksen tehneeseen hallintoviranomaiseen.

Harkittaessa julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta on otettava erityisesti huomioon, onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä.

Yksityistä asianosaista ei saa velvoittaa korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja, ellei yksityinen asianosainen ole esittänyt ilmeisen perusteeton vaatimusta.

¹³⁸ Ruotsissa RB18 luvun 1 § mukaan pääsääntönä on myös hävinneen asianosaisen korvausvelvollisuus.

¹³⁹ Jokela 2004, s. 290. Vaikka esimerkiksi todisteiden hankkimisesta aiheutunut kulu myöhemmin osoittautuisi aiheettomaksi vastapuolen väitteiden peruuttamisen vuoksi, on kulu ollut suoritushetkellään aiheellinen.

Pykälän ensimmäinen momentti ilmaisee pääsäännön korvausvelvollisuudesta. Korvausvelvollisuuden perusteena on lähtökohtaisesti asiassa annettu ratkaisu. Asian ratkaisu ei kuitenkaan hallintoasioissa voi yksin olla kytketty oikeudenkäynnin lopputulokseen, vaan asiassa tulee ottaa huomioon myös muita seikkoja. Hallituksen esityksessä (217/1995) tällaisiksi on mainittu asian riittäisyys, asian merkittävyys asianosaiselle sekä oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa riidan kohteeseen tai henkilön maksukykyyn¹⁴⁰.

Pykälässä ei katsottu voitavan tyhjentävästi määritellä muita korvausvelvollisuuteen liittyviä seikkoja, mikä merkitsee, ettei korvausvelvollisuutta määrättäessä tarvitsisi tai tulisi kaavamaisesti seurata ratkaisun lopputulosta. Säännös tuli kirjoittaa myös joustavaksi, jotta se sopeutuisi hallintolainkäytön moninaisiin tilanteisiin.¹⁴¹ Näin ollen korvausvelvollisuudessa on kysymys lopputuloksen ja muiden huomioonotettavien seikkojen pohjalta tehtävästä kokonaisarviosta. Tässä yhteydessä arvioinnissa tulee ottaa huomioon myös OK 21 luvun 4 §:ssä mainitut seikat.¹⁴² Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroasioissa määräytyy tämän saman arvion perusteella kuin muissakin hallintoasioissa. Jutun voittaminen tai häviäminen tuomioistuimessa ei johda suoraan vastapuolen oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen.

4.2 Kohtuuttomuus ja kohtuullisuus

Oikeudenkäyntikuluja korvaamista harkitessaan tuomioistuin joutuu arvioimaan ensinnäkin sen, onko kohtuutonta, että kulut jäävät verovelvollisen vahingoksi ja toisekseen sen, ovatko mahdollisesti tuomittavat kulut kohtuullisia. Kohtuuttomuuden ja kulukorvauksen kohtuullisuuden arviointi on mukana muutenkin oikeudenkäyntikulujen tuomitsemisessa kaikissa kolmessa prosessilajissa. Käsitteiden arviointi niissä on tosin eri asemassa ja tulee eri tavalla kyseeseen.¹⁴³

¹⁴⁰ vrt. oikeudenkäymiskaaren mukaisen ilmeisen kohtuuttomuuden arviointiin, jossa otettiin huomioon oikeudenkäyntiin johtaneet seikat, asianosaisten asema ja asian merkitys.

¹⁴¹ HE 217/1995.

¹⁴² Myrsky 1997, s. 69. OK 21 luvun 4 §:ssä säädetään voittaneen asianosaisen aiheetta aloitetun oikeudenkäynnin kulujen korvauksesta vastapuolelle.

¹⁴³ Hallintolainkäytössä kohtuuttomuudesta ja kohtuullisuudesta voidaan puhua rinnakkain ja esimerkiksi oikeusministeriön mietinnössä (2011a, s. 189) puhutaan kohtuullisuusnäkökohdista korvausvelvollisuuden perusteita arvioitaessa. Tässä tutkielmassa nämä kaksi käsitettä on kuitenkin eriytetty toisistaan sekaannuksen välttämiseksi.

Hallintoasioissa kohtuuttomuusharkinta on mukana aina, kun kuluja tuomitaan korvattavaksi tai jätetään korvaamatta. Varsinkin silloin, kun harkitaan oikeudenkäyntikulujen korvaamista verovelvolliselle, on kohtuuttomuuden arvioinnilla keskeinen asema.¹⁴⁴ Tämä arviointi voidaan katsoa perustelluksi, sillä se antaa säännöksen tulkinnalle tarpeellista väljyyttä. Toisaalta kohtuuttomuusarviointi voi tuoda kuitenkin korvausasiasta päättämiseen eräänlaista huojuntaa ja epävarmuutta, koska kohtuuttomuus on luonteeltaan melko subjektiivista. Tämä myös johtaa siihen, että kulujen korvaamisen ennakointi on melko haastavaa. Kohtuullisuusharkinta tulee puolestaan kyseeseen, kun tuomioistuimien arvioi tuomittavien kulujen määrää asian laatuun nähden. Kohtuullisuusarvioinnilla on vaikutusta siihen korvataanko kulut kokonaan vai osittaisena. Arviointi antaa hallintotuomioistuimille liikkumatilaa tilanteessa, jossa kulujen korvaamisesta on jo päätetty.¹⁴⁵

Lain esitöissä ei ole kirjoitettu selkeästi sitä, mitä kohtuuttomuudella tarkoitetaan¹⁴⁶. Näin ollen kohtuuttomuusharkintaan liittyy melko paljon subjektiivisuutta. Se minkä joku saattaa kokea tietyssä tilanteessa kohtuuttomaksi, ei välttämättä ole sitä kaikkien mielestä. Toisaalta kohtuuttomuuden arviointi mahdollistaa laajan harkinnan ja sen, että monien tekijöiden yhteisvaikutus on mahdollista ottaa huomioon. Kohtuuttomuus voidaan liittää, ja se monesti tuomioistuimen päätöksissä liitetään, joko päätöksen lopputulokseen tai viranomaisen virheeseen. Esimerkiksi kun on kysymys viranomaisen virheestä, on kohtuutonta, että kulut jäävät verovelvollisen vahingoksi. Erityisesti kohtuuttomuudella on kuitenkin merkitystä silloin, kun verovelvollisen valitus pääasiassa suurimmaksi osaksi hylätään ja kulut silti korvataan kohtuuttomuuteen perustuen¹⁴⁷ tai

¹⁴⁴ Myrsky – Rabinä 2011, s. 336. Hallintolainkäyttölaki on kirjoitettu siten, että hävinneenkin osapuolen kuluvaatimuksen hylkääminen on perustettava kohtuuttomuuskriteeriin, vaikka lopputuloksen johdosta aidosta kohtuuttomuusarviosta ei voida sanoa olevan kyse. Vihervuori 2006, s. 674.

¹⁴⁵ Myrsky 1997, s. 68.

¹⁴⁶ Kokonaisarvioinnissa on ehdotettu ratkaisun lopputuloksen lisäksi huomioitavina asioina asian riitaisuus, asian merkittävyys asianosaiselle sekä myös oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa riidan kohteeseen tai henkilön maksukykyyn.

¹⁴⁷ Esim. valmisteverotukseen liittyvä KHO 2005:39, jossa hallinto-oikeus hylkäsi oikeudenkäyntikulut, koska kyseessä ei ollut viranomaisen virhe ja valitus hylättiin suurelta osin. Kuitenkin KHO kumosi hallinto-oikeuden päätöksen oikeudenkäyntikulujen osalta ja määräsi kuluja korvattavaksi 3000 euroa, vaikka pääasiassa hallinto-oikeuden päätös pysytettiin. KHO:n mukaan asian laatu ja HLL 74 § huomioon ottaen olisi kohtuutonta, että kulut jäisivät hallinto-oikeusvaiheen osalta kokonaan A: ja B:n vahingoksi. Kuluja ei korvattu korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

vaikka viranomaisen virhettä ei olisi sattunut niin silti kulut tulevat korvattavaksi kohtuuttomuusharkintaan perustuen. Esimerkiksi päätöksessä KHO 2014:8 kohtuuttomuusharkintaan perustuen verovelvolliselle tuomittiin kuluja korvattavaksi, vaikka kyseessä ei ainakaan suoraan voitu katsoa olevan viranomaisen virhe.

Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisussa 2014:8 oli kyse lainasaamisten menetyksen vähentämisestä luonnollisen henkilön omistamien yhtiöiden välillä¹⁴⁸. Hallinto-oikeus kumosi oikaisulautakunnan päätöksen lainasaamisten vähennyskelvottomuudesta, mutta Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti asiasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen. KHO hyväksyi valituksen ja pysytti hallinto-oikeuden päätöksen. KHO määräsi myös verovelvollisen oikeudenkäyntikulut korvattavaksi 2 500 eurolla viivästyskorkoineen. Päätös oli äänestyksen 4-1 tulos. Kulujen korvaamisen perusteena oli se, että KHO piti tilanteessa kohtuuttomana, että oikeudenkäyntikulut olisivat kokonaisuudessaan jääneet verovelvollisen vahingoksi.¹⁴⁹

Vastaan äänestänyt hallintoneuvos oli erimieltä päätöksen osalta enemmistön kanssa ja tällä perusteella myös hylkäsi oikeudenkäyntikulujen korvaamisen. Kyseisessä tilanteessa on perusteltua kysyä, miksi oikeudenkäyntikulut korvattiin, vaikka pääasiaa voitiin pitää tulkinvaraisena¹⁵⁰. Jos asia on tulkinvarainen, ei kyseessä voi ainakaan olla selkeä viranomaisen virhe. Urpilainen esittää, että kuluja korvattiin, koska valituksen hylkäämisen perusteena oli Veronsaajien oikeudenvallontayksikön näkemyksen ristiriita lain sanamuodon kanssa¹⁵¹. KHO:n ratkaisua voitaisiin myös perustella sillä, että päätöksellä oli vaikutusta laintulkinnan kannalta ja päätöksen vaikutus ulottui koskemaan useita verovelvollisia. Näin ollen voitaisiin katsoa olevan kohtuutonta, että verovelvollinen joutuisi kantamaan oikeudenkäyntikulut kokonaan vahinkonaan. Oli kulujen tuomitsemisen perusteena mikä hyvänsä, KHO 2014:8 voidaan katsoa osoittavan kohtuuttomuusharkinnan merkitystä oikeudenkäyntikulujen korvaamisessa.

¹⁴⁸ Ks. Salmikivi – Sääsä Keskitalo 2014, s. 62–64, jossa on analysoitu tapauksen tosiseikkoja tarkemmin.

¹⁴⁹ Muita KHO:n päätöksiä, joissa oikeudenkäyntikulut on tuomittu korvattavaksi verovelvolliselle esim. KHO 2011:38, jossa kyse päätöksen purusta, sekä KHO:2007:34, jossa kyse rajoitetusti verovelvollisen eläkkeistä. Viimeksi mainitussa tapauksessa verovelvolliselle korvattiin vaaditut kulut kokonaisuudessaan.

¹⁵⁰ Äänestys KHO:ssa osoittaa asian tulkinvaraisuutta. Myös Salmikivi – Sääsä Keskitalo 2014 artikkelissa oikeuskäytäntöä asiassa pidettiin epäselvänä.

¹⁵¹ Urpilainen 2014a.

Kohtuuttomuuden arviointiin yleensä voidaan hakea tulkinta-apua oikeudenkäymiskaa-resta. Kuluja voidaan oikeudenkäymiskaaren mukaan kuitata¹⁵² tai alentaa indispositiivisissa asioissa, osittaisen voiton tilanteissa, tarpeettomiksi katsotuissa oikeudenkäynneissä ja hävinneelle asianosaiselle tuntemattoman seikan perusteella. Näiden lisäksi kuittaus ja kulujen alentaminen soveltuvat oikeudellisesti epäselviin asioihin, ilmeiseen kohtuuttomuuteen ja summaarisiin asioihin¹⁵³. Näistä tilanteista oikeudellisesti epäselviä asioita ja ilmeistä kohtuuttomuutta tarkastellaan tarkemmin.

Oikeudellisesti epäselvillä asioilla tarkoitetaan, että ratkaisun kannalta merkityksellinen oikeuskysymys on epäselvä, koska kirjoitetussa laissa on aukko tai laki on sisällöltään tulkinnanvarainen. Lisäksi kysymykseen ei ole selkeää tulkinta-aineistoa¹⁵⁴. Näin ollen oikeudellinen epäselvyys kuittausperusteena voidaan perustella sillä, ettei oikeudenkäynti ole varsinaisesti kummankaan asianosaisen syy vaan lainsäätäjän vika. Asia voi olla joskus epäselvä myös oikeus- ja näyttökysymyksissä, jolloin myös OK 21:8a § voi tulla sovellettavaksi.¹⁵⁵ Veroasioissa kyseistä säännöstä voitaisiin tulkita niin, että jos oikeudenkäynnin katsotaan olevan lainsäätäjän vika, niin silloin olisi kohtuutonta, että verovelvollinen joutuisi kantamaan epäedullisen verotuspäätöksen aiheutuneista muutoksenhakukuluista kokonaan vahinkonaan. Tämä tietenkin silloin, kun lain aukollisuuden vuoksi verovelvollisen verotuspäätös on ollut nimenomaan epäedullinen.

Tuomioistuimien voi riita-asioissa viranpuolesta alentaa asianosaisen maksettavaksi tuomit-tavien oikeudenkäyntikulujen määrää, mikäli kyseeseen tulee ilmeinen kohtuuttomuus. Ilmeisen kohtuuttomuuden arvioinnissa otetaan huomioon oikeudenkäyntiin johtaneet seikat, asianosaisten asema ja asian merkitys. Pykälä oikeuttaa riita-asioissa kulujen alentamiseen mutta ei kuittamiseen. Oikeudenkäyntiin johtaneilla seikoilla tarkoitetaan

¹⁵² Oikeudellisella kuittamisella tarkoitetaan, että molemmat pitävät kulunsa vahinkonaan. Vrt. siviilioi-keudellinen kuittaus eli vastakkaisten saamisten kuittaminen siltä osin kuin ne peittävät toisensa.

¹⁵³ Ks. Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 2-8a-c §. Pykälät 8a-c lisättiin oikeudenkäymiskaaren vuoden 1999 uudistuksessa, jota ennen kulujen kuittaus tai alentaminen tuli kyseeseen melko rajatuissa tilanteis-sa. Myös rikosprosessilaki säättää korvausvelvollisuuteen poikkeuksen, silloin kun rikoksen laatu, henki-lökohtaiset tai taloudelliset olot tai muusta syystä korvaus olisi *kohtuutonta* (ROL 9:1.2 §). Tällöin korva-usta alennetaan tai se jätetään kokonaan tuomitsematta. Jokela 2004, s. 345.

¹⁵⁴ Esimerkiksi KKO:n ennakkopäätöstä, vakiintunutta oikeuskäytäntöä, lain esitöistä ilmenevää lainsää-täjän tarkoitusta tai vallitsevaa kantaa oikeuskirjallisuudessa. HE 107/1998.

¹⁵⁵ Jokela 2004, s. 309 ja HE 107/1998

sitä, että asianosaisella on ollut perusteltu syy oikeudenkäyntiin, vaikka hän lopulta häviääkin asian. Asianosaisten asemaa arvioitaessa otetaan huomioon heidän varallisuusolonsa sekä mahdollisuutensa käydä oikeutta. Asialla tulee lisäksi olla todellista merkitystä hävinneelle osapuolelle. Säännös kohtuullistamisesta soveltuu tyypillisesti tapauksiin, jossa vastapuolena on esimerkiksi suuryritys. Kuluttaja- ja työriidat ovat esimerkkejä säännöksen soveltamisalasta.¹⁵⁶ Ilmeisen kohtuuttomuuden arvioinnin kriteerit voisivat täydentää kokonaisarviota hallintoasioissa. Hallintoasioissa kokonaisarvioon vaikuttavat asian riitaisuus, asian merkittävyys asianosaiselle sekä oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa riidan kohteeseen tai henkilön maksukykyyn. Näin ollen kohtuuttomuuden arvioinnissa voitaisiin lisäksi esimerkiksi antaa merkitystä sille, mitkä seikat johtivat oikeudenkäyntiin.¹⁵⁷

4.3 Viranomaisen virhe

Kaikissa hallintoasioissa ei ole muodollista kaksiasianosaissuhdetta, mutta päätöksen tehneen viranomaisen toiminta voidaan katsoa rinnastuvan asianosaiseen. Tämä merkitsee, että päätöksen tehnyt hallintoviranomainen voidaan määrätä korvamaan oikeudenkäyntikuluja ja sille voidaan määrätä niitä suoritettaviksi.¹⁵⁸ Hallintoprosessissa viranomaisen korvausvelvollisuutta arvioitaessa on otettava huomioon HLL:n 74.2 § eli onko prosessin vireillepano aiheutunut viranomaisen virheestä. Viranomaisen päätöksen tai menettelyn selvän lainvastaisuuden voidaan katsoa olevan sellainen virhe, jonka vuoksi on kohtuullista että viranomainen määrätään korvaamaan valittajan oikeudenkäyntikulut. Arvioinnissa on kuitenkin otettava huomioon asian tulkinnanvaraisuus, mikä rajaa viranomaisen korvausvelvollisuutta, vaikka päätös olisikin lainvastainen. Viranomaisen korvausvelvollisuuteen vaikuttaa myös asian tärkeys asianosaisen kannalta ja oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa prosessin kohteeseen tai asianosaisen taloudelliseen tilaan.¹⁵⁹

¹⁵⁶ Jokela 2004, s. 309–310.

¹⁵⁷ Ks. OM 2011a, s. 190, jossa kokonaisarviointiin ehdotetaan otettavaksi mukaan oikeudenkäyntiin johtaneet seikat, osapuolen oma toiminta ja asian merkitys osapuolelle. Lisäksi esimerkiksi oikeusriidan luonne, myötävaikutus asian selvittämiseen ja asian ratkaisun oikeudellinen tai taloudellinen merkitys voidaan ottaa arvioinnissa huomioon.

¹⁵⁸ HE 217/1995.

¹⁵⁹ HE 217/1995. Ks. KHO 9.4.2013/1222, jossa lastensuojeluasiassa ei ollut kyse viranomaisen virheestä, mutta mm. asian merkitys vaikutti viranomaisen korvausvelvollisuuteen. KHO 2004:115 oli kyse

Virheet voivat verotuksessa olla luonteeltaan asiavirheitä tai menettelytapavirheitä ja asteeltaan ne voivat vaihdella epäselvistä tulkintatilanteista karkeisiin menettelytapavirheisiin.¹⁶⁰ Tällaisia virheitä ovat esimerkiksi selvästi lainvastainen päätös tai selvittämismisvelvollisuuden laiminlyönti. Kuulemisen laiminlyönti voi myös olla perusteena kulujen korvaamiselle. Samoin kuin kohtuuttomuutta, voidaan myös viranomaisen virhe – käsitettä pitää jokseenkin subjektiivisena sekä epäselvänä. Suoraan ei voida osoittaa, minkälainen virheen täytyy olla, jotta kulujen korvaaminen tulisi kyseeseen. Oikeuskäytännön perusteella kuitenkin voidaan päätellä, etteivät pienet virheellisyydet laukaise kulujen korvausta vaan virheiden tulee olla melko karkeita ja selkeitä. Virheellisyyden asteella ja luonteella voi olla myös merkitystä oikeudenkäyntikuluja korvaamisessa. Ainakin siinä vaiheessa, kun oikeudenkäyntikuluja tuomitaan korvattavaksi, tulisi virheen vakavuudella vaikutusta korvattavien kulujen määrään.¹⁶¹

Verovelvollisille viranomaisen virheestä saattaa muodostua useissa tilanteissa hyvin subjektiivinen käsite. Esimerkiksi epäedullinen verotuspäätös ei tarkoita suoraan päätöksen tai menettelyn virheellisyyttä, vaikka verovelvollinen pitäisi päätöstä epäoikeudenmukaisena. Verovelvollinen oikeudenkäyntikuluja vaatiessaan näkee tällöin usein oikeudenkäynnin johtuneen viranomaisen virheellisestä menettelystä tai laintulkinnasta. Esimerkiksi verotarkastuksessa VML 56 §:n mukainen oikaisu verovelvollisen vahingoksi voi verovelvollisen mielestä perustua täysin viranomaisen virheelliseen lainsoveltamiseen ja tämän perusteella oikeudenkäyntikuluja vaaditaan korvattavaksi. Vaikka virheellisyydet verotarkastuksessa ovat mahdollisia, niin kuitenkin usein verotarkastustilanteet ovat epäselviä ja koskevat myös tulkinnanvaraisia asioista, ettei kulukorvaus tule kyseeseen.¹⁶²

Myös silloin, kun Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö valittaa verovelvollisen verotuspäätöksestä, voi verovelvollinen nähdä muutoksenhaun aiheutuvan viranomaisen

kansalaisuusasiasta, jossa ei myöskään ollut kyseessä viranomaisen virhe vaan päätöksen kumoaminen perustui muuttuneeseen lainsäädäntöön.

¹⁶⁰ Myrsky 1997, s. 69.

¹⁶¹ Myrsky 1997, s. 69.

¹⁶² Ks. esim. KHO 2013:27, KHO 2013:63 ja KHO 2013:65, joissa kaikissa on ollut kyseessä verotarkastuksen perusteella tehty VML 56 § mukainen verotuksen oikaisu verovelvollisen vahingoksi sekä vaatimus oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

virheellisestä laintulkinnasta. Tässä täytyy kuitenkin ottaa huomioon, että oikeudenvalvontayksikön tavoitteiden toteuttaminen usein vaatii valittamista tulkinnanvaraisista veroasioista. Tätä ei voida näin ollen pitää sellaisena viranomaisen virheenä, johon HLL 74.2 § viittaa. Tuomioistuimien voi totta kai näissä tapauksissa käyttää halutessaan kohtuuttomuus harkintaa ja tällä perusteella korvata kuluja.

Verovelvolliset saattavat nähdä oikeudenkäyntikulut myös vahingonkorvauksena siitä, että Verohallinto on tehnyt epäedullisen verotuspäätöksen tai oikaissut verotusta verovelvollisen vahingoksi ja näin toiminnallaan aiheuttanut kuluja verovelvolliselle. Oikeudenkäyntikulut eivät kuitenkaan ikinä ole verotuksessa tai ylipäätään oikeudenkäynneissä korvausta vahingosta. Jos tällainen vahingonkorvausvaatimus tehdään, jättää hallintotuomioistuin sen toimivaltaansa kuulumattomana tutkimatta.

Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen ei yleensä tule kysymykseen tapauksessa, jossa asia on epäselvä tai tulkinnanvarainen. Tällöin ei voida katsoa, että kyse olisi viranomaisen virheestä.¹⁶³ Tästä voidaan myös päätellä, että oikeudenkäyntikulujen korvaaminen ei yleensä tule kyseeseen ennakkoratkaisusta valitettaessa. Ennakkoratkaisussa on lähes aina kyse jollain tavalla tulkinnanvaraisesta verotusasiasta, johon halutaan kannanotto Verohallinnolta etukäteen.¹⁶⁴ Ennakkoratkaisu poikkeaa luonteeltaan olennaisesti tavallisesta verotuspäätöksestä, sillä ennakkoratkaisua noudatetaan vain hakijan vaatimuksesta eikä siinä arvioida jo tehdyn verotuspäätöksen lainmukaisuutta. Vaikka Verohallinnon kannanotto ennakkoratkaisuun ei miellytä verovelvollista, ei asiassa silti voida ainakaan pääsääntöisesti katsoa olevan kyse viranomaisen virheestä. Verovelvollinen saattaa esimerkiksi vedota viranomaisen väärään laintulkintaan ennakkoratkaisussa, mutta vaikka hallinto-oikeus kumoaisi Verohallinnon tai Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun, niin yleensä oikeudenkäyntikulut jäävät asian laadun ja tulkinnanvaraisuuden vuoksi verovelvollisen vahingoksi.

¹⁶³ Ks. esim. KHO 2008:23, KHO 2012:37 ja KHO 2012:62

¹⁶⁴ Näin myös Myrsky – Rabinä 2011, s. 336. Verohallinnolla ei ole myöskään velvollisuutta ennakkoratkaisun antamiseen, mikä käy ilmi PerVL 39a § ja VML 84–85 §:stä.

Viranomaisen päätöksen muuttuminen tuomioistuimessa voi johtua myös siitä, ettei verovelvollinen itse ole esittänyt asiasta riittävää selvitystä ensimmäisessä asteessa¹⁶⁵. Tällöin virheellisen päätöksen ei voida katsoa johtuvan viranomaisen menettelystä, koska verovelvollinen ei itse oikaisuvaatimusvaiheessa ole riittävän huolellisesti selvittänyt asiaa. Viranomaisen on näin ollen joutunut ratkaisemaan asian alemmassa asteessa esitettyyn selvitykseen ja näyttöön perustuen. Eri asia on, jos viranomaisen ei huomio verovelvollisen asiassa esitettyä näyttöä ja päätös ratkaistaan tämän vuoksi virheellisesti. Koska näytön esittämisen vaiheella on merkitystä oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen, ei verovelvollinen voi periaatteessa lykätä selvityksen esittämistä sen vuoksi, että vasta tuomioistuinkäsittelyssä aiheutuneet kulut korvataan¹⁶⁶.

Myös silloin kun on kyse VML 26.2 § mukaisesta luottamuksensuojasta¹⁶⁷, ja verovelvollinen valituksessaan vetoaa asian tulkinnanvaraisuuteen tai epäselvyyteen, voidaan ajatella, ettei oikeudenkäyntikulujen korvaaminen tule usein kyseeseen. Luottamuksensuojan soveltamistilanteet ovat usein monelta osin varsin epäselviä. Asian tulkinnanvaraisuuden lisäksi kyse on usein siitä, onko veroviranomainen tosiasiallisesti ottanut kantaa asiaan aiemmin. Näin ollen, jos pääasia on monelta osin epäselvä, ei yleensä oikeudenkäyntikulujen korvaaminen ainakaan viranomaisen virheeseen perustuen tule kyseeseen.¹⁶⁸

Veroprosessissa voi hallinto-oikeus antaa merkitystä myös sille, mikä on vastapuolen eli oikeudenvalvontayksikön kanta valitukseen. Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kannanotolla siihen, tuleeko kuluja tuomita korvattavaksi, voitaisiin nähdä olevan vaikutusta myös tuomioistuimen kuluja koskevaan päätökseen. Mikäli oikeudenvalvontayksikkö toteaa, että kulujen korvaaminen on aiheellista ja vaaditut kulut kohtuullisia,

¹⁶⁵ ks. esim. KHO 2013:69, jossa oikeudenkäyntikulujen hylkääminen perusteltiin sillä, että verovelvollisen esitti asian kannalta merkityksellistä näyttöä osittain vasta KHO:ssa.

¹⁶⁶ Niissä verolajeissa, joissa on pakollinen oikaisuvaatimusvaihe, voisi verovelvollinen periaatteessa lykätä selvityksen esittämistä hallinto-oikeusvaiheeseen, jolloin hän saisi kulut selvityksen esittämisestä johtuvat kulut korvatuksi. Yleensä asiat pyritään kuitenkin ratkaisemaan oikaisuvaatimusvaiheessa, joten pääasiassa selvitys halutaan esittää jo ennen hallinto-oikeusvaihetta.

¹⁶⁷ Luottamuksensuojan saannin edellytykset VML 26.2 § mukaan ovat tulkinnanvarainen tai epäselvä asia, verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ja viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti.

¹⁶⁸ Ks. luottamuksensuoja ja oikeudenkäyntikulut ovat olleet samaan aikaan esillä esim. KHO 2013:69, KHO 2013:65 ja KHO:2003:23. Vaikka KHO 2012:69 tapauksessa luottamuksensuojaa myönnettiin A:lle, ei hänen oikeudenkäyntikulujaan korvattu, koska asiassa ei ollut kyse viranomaisen virheestä.

myös tuomioistuimien todennäköisesti toteaisi asian johtuneen viranomaisen virheestä ja tällöin kulut tulisivat korvattaviksi. Tällainen tapaus oli esimerkiksi KHO 31.10.2014 T 3366, jossa oli kyseessä peitelty osinko. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö esitti tapauksessa valitusluvan myöntämistä ja valituksen hyväksymistä kokonaan. Oikeudenvallontayksikkö katsoi, että oikeudenkäynti oli aiheutunut viranomaisen virheestä ja jätti KHO:n harkittavaksi oikeudenkäyntikulujen korvaamisen ja korvattavien kulujen määrän. KHO korvasi kokonaisuudessaan siellä aiheutuneet oikeudenkäyntikulut.¹⁶⁹ Sillä, mikä merkitys pääasiaan liittyvällä kannanotolla on viranomaisen virheeseen ja oikeudenkäyntikuluihin, ei sen sijaan voida suoraan sanoa.

4.4 Yksityisen korvausvelvollisuus

Yksityinen asianosainen voidaan määrätä korvaamaan viranomaisen oikeudenkäyntikulut, mikäli hän on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen¹⁷⁰. Julkinen asianosaisen katsotaan olevan aina yksityistä vahvemmassa asemassa, minkä vuoksi kuluvastuuta ei voida asettaa molemmille osapuolille samanlaiseksi.¹⁷¹ Hallituksen esityksessä (217/1995) todetaan, että yksityisen olisi katsottava suoranaisesti väärinkäyttäneen oikeusturvakeinoja, että kulukorvaus voisi tulla kyseeseen¹⁷².

Hallinto-oikeuden tuomareita haastateltiin Oikeuspoliittisen tutkimuslaitoksen teettämässä tutkimuksessa vuonna 2002 ja tällöin tuomarit olivat pääosin tyytyväisiä siihen, että hallintotuomioistuimilla on mahdollisuus käyttää harkintaa oikeudenkäyntikulujen määräämisessä. Muutama kuitenkin toivoi säännöksen olevan ennustettavampi prosessiin osallistuvien asianosaisten kannalta. Haastateltavat olivat yksimielisiä kuitenkin

¹⁶⁹ Tapausta voidaan kuitenkin pitää varsin poikkeuksellisenä. Hyvin usein veroasiat ovat niin tulkinnanvaraisia ja epäselviä, että VOVA katsoo, ettei oikeudenkäynti ole aiheutunut 74 § mukaisesta viranomaisen virheestä eikä näin ollen puolla kulujen korvaamista.

¹⁷⁰ Esimerkiksi KHO 25.04.2008/944, jossa hallinto-oikeus oli jo antanut perustellun päätöksen asema-kaavasta ja sen muuttamisesta, mutta valittaja valitti silti KHO:on. Tässä valituksessa hän ei ollut osoittanut, että HAO:n päätös olisi ollut miltei osin virheellinen. KHO katsoi valittajan esittäneen ilmeisen perusteettoman vaatimuksen ja määräsi hänet korvaamaan kaupungille kaupunginhallituksen selityksen antamisesta korkeimmassa hallinto-oikeudessa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut kohtuulliseksi harkitulla määrällä.

¹⁷¹ Vihervuori 2006, s. 675.

¹⁷² ks. esim. KHO 2011:56, jossa seurakunta vaati oikeudenkäyntikulujaan korvattavaksi, mutta yksityisen ei katsottu esittäneen perusteetonta vaatimusta. KHO 2014:126, joka liittyi kalastusasiaan ja jossa sekä yksityinen että viranomainen vaativat oikeudenkäyntikulujaan korvattavaksi.

siitä, että yksityisen asianosaisen ei tulisi kuin poikkeuksellisissa tilanteissa määrätä korvaamaan viranomaisen kuluja. Tällainen tapaus olisi silloin kun yksityinen asianosainen tekisi jatkuvasti turhia valituksia hallintotuomioistuimeen ja tässäkin tapauksessa tuomarit katsoivat, että yksityisellä valittajalla tulisi olla lisäksi asianajaja apunaan.¹⁷³

Yksityisen asianosaisen eli veroasioissa verovelvollisen korvausvelvollisuus voi tulla kyseeseen esimerkiksi tilanteissa, joissa verovelvollinen on saanut aikaisemmassa vaiheessa asiassa perustellun päätöksen, josta ilmenee että tehty vaatimus on selvästi lainvastainen, ja silti valittaa asiasta tuomioistuimeen. Tässä kuitenkin tulee ottaa huomioon se, ymmärtääkö valituksen tehnyt verovelvollinen todella tekevänsä ilmeisen perusteettoman vaatimuksen.¹⁷⁴ Oikeudenkäyntikulujen kuluriski verovelvolliselle on oltava pieni, jotta korvausvelvollisuutta koskevat säännökset eivät muodostu esteeksi muutoksenhauille tulkinnanvaraisissa asioissa, vaikka tuomioistuin ei hyväksyisikään valittajan vaatimusta.¹⁷⁵ Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö harvoin edes vaatii omien oikeudenkäyntikulujen korvaamista yksityiseltä asianosaiselta¹⁷⁶.

Vaasan hallinto-oikeus velvoitti B:n korvaamaan veroasiamiehen vaatimuksesta valtion oikeudenkäyntikuluja 500 markalla.¹⁷⁷ Tapauksessa lääninoikeus oli veroasiamiehen vaatimuksesta poistanut B:lle verotuksessa myönnetyn tulontasauksen. Korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt B:lle valituslupaa asiassa. B haki tämän jälkeen lääninoikeuden lainvoimaisen päätöksen purkua KHO:sta, joka edelleen hylkäsi vaatimuksen. B vaati KHO:n purkua koskevan päätöksen jälkeen vielä hallinto-oikeudessa perustevalituksen tulontasauksen myöntämistä. Vaasan hallinto-oikeus jätti B:n vaatimuksen tutkimatta ja velvoitti veroasiamiehen vaatimuksesta korvaamaan valtion oikeudenkäyntikulut. Tässä tapauksessa B:n voitiin katsoa tekevän ilmeisen perusteettoman valituksen, kun samasta asiasta KHO oli jo antanut kaksi hylkäävää tuomiota. Tapauksessa näkyy se, miten verovelvollisen on todella valitettava samasta asiasta useaan kertaan eri oikeusasteissa,

¹⁷³ Ervasti – Kallioinen 2003, s. 110.

¹⁷⁴ Vaikutusta voisi olla esimerkiksi sillä, onko verovelvollisella ollut valitusta tehdessä asiamies apunaan.

¹⁷⁵ Myrsky 1997, s. 69.

¹⁷⁶ Jos kuluja vaadittaisiin, niin ne voivat koostua esimerkiksi veroasiamiehen vastineeseen käyttämästä ajasta kerrottuna tuntipalkalla.

¹⁷⁷ ks. Vaasan HAO 10.4.2000 T 00/0162/5

ennen kuin se voidaan määrätä korvaamaan oikeudenkäyntikuluja julkiselle asianosaiselle.

Yksityisen korvausvelvollisuudesta voidaan säätää myös poikkeuksia erityislaeissa. Esimerkiksi julkisia hankintoja koskevissa oikeudenkäynneissä oikeudenkäyntikulujen korvaamisen vaatiminen on tavallista. Hankinta-asiat ovat oikeudellisesti melko haastavia, joten niissä turvaudutaan usein asiantuntijan apuun¹⁷⁸, mikä taas nostaa oikeudenkännistä aiheutuvia kuluja ja sitä kautta nostaa myös kulujen korvausvaatimuksen määrää.¹⁷⁹ Samoin kuin veroasioiden niin myös hankinta-asioiden oikeudenkäynti perustuu kaksiasianosaissuhteeseen, mikä käy ilmi julkisista hankinnoista annetunlain 89.1 §. Hankinta-asioissa oikeudenkäyntikulujen korvaaminen määräytyy HLL 74 ja 75 § mukaisesti. Hankintalakiin on kuitenkin lisätty 89.2 §, joka sulkee pois yksityisen korvausvastuun poikkeuksellisen soveltamisen.

Hankinta-asioita voidaan luonnehtia tietynlaiseksi liiketaloudellisiksi asioiksi ja niissä on useimmiten siten kyseessä yritysten taloudellinen intressi¹⁸⁰. Hallituksen esityksessä (50/2006) perustellaan 74.3 § poissulkemista sillä, että hankintoja koskevissa oikeudenkäynneissä voi olla hakijoina suuryrityksiä, joten rajausta yksityisen korvausvelvollisuuden rajoittamisesta voida pitää tarkoituksenmukaisena. Esityksessä todetaan myös, että säännös mahdollistaisi markkinaoikeudelle enemmän liikkumavaraa huomioida eri osapuolten vastuu oikeudenkäyntikuluista.¹⁸¹

4.5 Kulukorvaus sanktiona

Kulukorvaus voi toimia myös prosessuaalisena sanktiona (OK 21:4 §). Sanktio voi tulla kyseeseen silloin, kun asianosainen on aloittanut oikeudenkäynnin aiheetta tai muuten aikaansaanut vastapuolelle tarpeettomia kustannuksia. Sanktiolla on merkitystä silloin, kun asianosainen voittaa oikeudenkäynnin, mutta on toiminnallaan aiheuttanut tarpeet-

¹⁷⁸ Vuonna 2007 markkinaoikeudessa avustajaa käytettiin 67 % tapauksia ja korkeimmassa hallinto-oikeudessa 57 % tapauksia. KHO 2009, s. 46.

¹⁷⁹ Myöhänen 2012, s. 191.

¹⁸⁰ Myöhänen 2012, s. 192.

¹⁸¹ HE 50/2006. Tapauksia, joissa yksityinen on joutunut korvaamaan hankintayksikön oikeudenkäyntikuluja ks. esim. MAO 32/10, MAO 161/09 ja MAO:282–283/14.

tomia kustannuksia.¹⁸² Oikeudenkäymiskaaren 21:4 § otetaan huomioon veroasioissa jo kokonaisharkintaa tehtäessä eli siinä vaiheessa kun tuomioistuin harkitsee kulujen korvaamista verovelvolliselle.

Toinen oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta määrittävä säännös on HLL 75 §, jossa sanotaan seuraavaa:

Asianosaisen erityisestä korvausvelvollisuudesta on voimassa soveltuvin osin, mitä oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 5 §:ssä säädetään, ja asianosaisen edustajan, asiamiehen sekä avustajan korvausvelvollisuudesta, mitä saman luvun 6 §:ssä säädetään.

Oikeudenkäyntikuluista on muuten soveltuvin osin voimassa, mitä oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 7–16 §:ssä säädetään. Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitettu viivästyskorko määrätään kuitenkin siitä lähtien, kun kuukausi on kulunut päivästä, jona päätös on ollut asianosaisten saatavissa.

Erityisen korvausvelvollisuuden harkintaan sovelletaan siis oikeudenkäymiskaaren säännöksiä. Huolimattomasta prosessaamisesta aiheutuneiden kulujen korvaamisesta säädetään OK 21:5 §:ssä¹⁸³. Asianosainen voidaan velvoittaa korvaamaan ne oikeudenkäyntikulut, jotka hän on aiheuttanut pitkittämällä oikeudenkäyntiä tahallaan tai huolimattomuudella. Tällä tarkoitetaan kuluja, jotka ovat aiheutuneet toiselle asianosaiselle oikeudenkäynnin pitkittämisestä, velvollisuuden vastaisesta menettelystä tai huolimattomuudesta.

Korvausvelvollisuus on voimassa riippumatta siitä, kuinka oikeudenkäyntikulut muuten tuomitaan korvattavaksi. Pykälässä esimerkkeinä tilanteista, joissa kulukorvaus tulee kyseeseen, mainitaan tuomioistuimesta poisjäänti, tuomioistuimen antamien määräysten noudattamatta jättäminen ja sellaisen väitteen esittäminen, jonka asianosainen

¹⁸² Jokela 2004, s. 315–316. Kulut voidaan pykälän mukaan kuitenkin kuitata, jos asiassa ilmenneisiin seikkoihin nähden niin on aihetta määrätä.

¹⁸³ Rikosprosessilaissa on vastaava säännös kulukorvauksesta sanktiona. Tulee kuitenkin ottaa huomioon, että syytetyllä ei ole totuusvelvollisuutta eikä velvollisuutta myötävaikuttaa asian selvittämiseen, mikä tarkoittaa että syytetty ei joudu korvausvelvolliseksi esimerkiksi vaikenemisellaan, vaikka oikeudenkäynti tästä syystä pitkittyisikin. Jokela 2004, s. 349.

on tiennyt tai joka hänen olisi pitänyt tietää aiheettomaksi. Tällaisesta velvollisuudenvastaisesta menettelystä tulee aiheutua oikeudenkäynnin pitkittyminen tai muuten lisäkustannuksia toiselle asianosaiselle.¹⁸⁴ OK 21:6 § mukaan asianosaisen edustaja, asiamies tai avustaja voidaan velvoittaa korvaamaan 21 luvun 4 § ja 5 § mukaisen menettelyn takia kyseisiä kuluja yhteisvastuullisesti asianosaisen kanssa.¹⁸⁵

Hallintolainkäyttölain 75 §, jossa viitataan oikeudenkäymiskaaren säännöksiin, sovelletaan veroprosessissa pääasiassa samoin kuin muissakin hallintoasioissa. Veroprosessissa erityinen korvausvelvollisuus voi tulla kyseeseen, jos verovelvollinen esimerkiksi jää pois asian suullisesta käsittelystä, viivyttää vastineiden antamista tai esittää perusteettomia väitteitä. Tällöin kuitenkin verovelvollisen menettelyn tai laiminlyönnin tulee tosiasiallisesti johtaa käsittelyn pitkittymiseen tai muuten tuottaa toiselle asianosaiselle kustannuksia.¹⁸⁶ Asia voidaan esimerkiksi ratkaista asianosaisen poissaolosta huolimatta tai perusteettomat väitteet voidaan hylätä ilman, että siitä aiheutuu lisäkustannuksia. Näissä tapauksissa lainkohta ei tule sovellettavaksi.¹⁸⁷ Oikeudenkäymiskaaren 21:6 §:n mukaiset tilanteet tulevat hallintoasioissa harvoin kyseeseen¹⁸⁸.

Koska erityinen korvausvelvollisuus tulee kyseeseen riippumatta siitä kuinka oikeudenkäyntikulut muuten korvataan, voi verovelvollinen joutua tilanteeseen, jossa Verohallinto määrätään korvaamaan oikeudenkäyntikuluja, mutta erityisen korvausvelvollisuuden vuoksi verovelvollinen määrätään korvaamaan Verohallinnolle kuluja.

Oikeudenkäymiskaarella on säännökset myös oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta erityisissä tilanteissa¹⁸⁹. Silloin kun asianosaisen kanne jätetään tutkimatta, hänen katso-

¹⁸⁴ Jokela 2004, s. 316.

¹⁸⁵ OK 21:6 mukaan kuitenkin asianosaisen edustajalle, asiamiehelle tai avustajalle on varattava tilaisuus tulla kuulluksi. Lisäksi HE 191/1993 toteaa, että säännöstä tulee soveltaa varovaisuudella, sillä asiamies tai avustaja on oikeutettu luottamaan päämiehensä tosiasioita koskeviin ilmoituksiin. OK 21:6 § voisi tulla kyseeseen tilanteissa, joissa asiamies tai avustaja on tietoisesti toiminut asianosaisen ohjeiden vastaisesti tai muuten huolimattomuudesta rikkonut velvollisuuksiaan.

¹⁸⁶ Myrsky 1997 s. 71.

¹⁸⁷ HE 217/1995. Edellytyksenä pykälän soveltamiselle on tahallisuus tai huolimattomuus, joka puuttuu esimerkiksi jos asianosaisella on ollut pätevä syy poissaoloonsa.

¹⁸⁸ Samoin HE 217/1995.

¹⁸⁹ Näistä OK 21:9-12 § enemmän ks. esim. Jokela 2004, s. 320–326.

taan hävinneen asian¹⁹⁰. Jos asian sillänsä jättäminen aiheutuu kanteen peruuttamisesta tai siitä että asianosainen on jättänyt saapumatta tuomioistuimeen, vastapuolen oikeudenkäyntikulut korvataan¹⁹¹. Hallintolainkäytössä sovelletaan HLL 75.2 § mukaan soveltuvien osin OK 21 luvun 7-16 §. Hallintoprosessissa OK 21:7 § merkitsee, että vaatimuksen tutkimatta jättäminen tulkitaan samalla tavalla kuin vaatimuksen hylkääminen aineellisella eli muulla kuin prosessuaalisella perusteella¹⁹². Oikeudenkäymiskaaren 21 luvun 9-12 § tulevat myös sovellettavaksi hallintoprosessissa, mutta ne eivät usein tule kyseeseen vero- tai hallintoasioissa¹⁹³. Viittaus OK:13 §:ään merkitsee että, velvollisuudesta korvata valtion varoista maksetut todistelusta tai muusta toimenpiteestä aiheutuneet kustannukset takaisin valtiolle olisi voimassa, mitä 74 ja 75 §:ssä säädetään oikeudenkäyntikuluista.

¹⁹⁰ Tällöin pääsäännön mukaan asianosainen joutuu korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikulut.

¹⁹¹ OK 21:7.2 § sanotaan että erityisestä syystä korvausvelvollisuudesta voidaan määrätä toisin.

¹⁹² Myrsky 1997, s. 71 ja HE 217/1995.

¹⁹³ Hallituksen esityksessä (217/1995) todetaan kyseisistä pykälistä ainoastaan, että OK 21 luvun 10 § ilmenevillä periaatteilla voisi olla merkitystä hallintoprosessissa, mutta sen tarkemmin hallituksen esityskään ei avaa pykälien soveltamisesta.

5 MENETTELY JA MUUTOKSENHAKU KULUASIOISSA

5.1 Oikeudenkäyntikulujen vaatiminen ja tuomitseminen

Suomessa oikeudenkäyntikuluja ei voida tuomita korvattaviksi viranpuolesta, vaan niitä on nimenomaisesti vaadittava korvattavaksi. Vaatimus on tehtävä ennen käsittelyn päättymistä, jolloin on esitettävä oikeudenkäyntikulujen määrä ja niiden perusteet (OK 21:14 §). Käytännössä siis tulee esittää yksilöity kululasku. Asianosaisen vaatiessa omasta työstä ja ajanhukasta korvausta, on myös tästä annettava eritelty lasku tai muu selvitys. Kuluvaatimus on yksilöitävä, jotta vastapuoli voi esittää käsityksensä oikeudenkäyntikulujen perusteena olevista toimista ja niiden tarpeellisuudesta¹⁹⁴.

Tuomioistuimen on kyselyoikeuttaan käyttäen velvollisuus huolehtia siitä, että asianmukainen selvitys kuluista tulee esitettyä¹⁹⁵. Tuomioistuimen on pääasian ratkaistessaan annettava myös ratkaisu oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Ratkaisussa on ilmoitettava erikseen korvattavat kulut ja palkkiot. Esimerkiksi asiamieskulut ja todistajille maksettavat palkkiot on ilmoitettava erikseen. Kulukysymys on aina sidoksissa pääasian ratkaisuun. Jos tapaus joudutaan esimerkiksi siirtämään toiseen tuomioistuimeen, annetaan oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta ratkaisu molemmissa tuomioistuimissa syntyneiden kulujen osalta tuomioistuimessa, johon asia on siirretty.¹⁹⁶

Oikeudenkäyntikulut ovat liitännäisiä suhteessa pääasiaan, mikä tarkoittaa, että valituksen peruuntuminen sekä valituskiellot ulottuvat myös kulukorvaukseen.¹⁹⁷ Liitännäisyys merkitsee myös sitä, että kuluvaatimus voidaan esittää myös myöhemmässä vaiheessa veroprosessia. Esimerkiksi verovelvollinen voi esittää kuluvaatimuksen asian ollessa vireillä KHO:ssa, vaikka ei ole esittänyt korvausvaatimusta kuluista HAO:ssa. Oikeudenkäyntikulujen korvausvaatimuksessa ei siis ole kyse uudesta vaatimuksesta eikä siten myöskään valituksen muuttamisesta. HLL 27 § mukaan valittaja saa asian ollessa

¹⁹⁴ Jokela 2004, s. 326–327

¹⁹⁵ Jokela 2004, s. 326–327.

¹⁹⁶ OK 21:14.3 ja Jokela 2004, s. 330.

¹⁹⁷ Myrsky – Rabinä 2011, s. 338. Liitännäisyydestä esim. KHO 1982 I 52, jossa valituskielto ulottui myös oikeudenkäyntikulujen korvausvaatimukseen ja KHO 1979 II 630, jossa lahjaveroasiassa saatiin valittaa erikseen oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

vireillä tehdä sivuvaatimuksen ja oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on juuri tällainen sivuvaatimus.¹⁹⁸ On huomattava kuitenkin, että vaikka vaatimus voidaan esittää myöhemmässä vaiheessa, ei sitä voida esittää takautuvasti. Esimerkiksi KHO:ssa voi esittää korvausvaatimuksen oikeudenkäyntikuluista kyseisessä tuomioistuinkäsittelyssä, mutta kuluja ei voi tässä vaiheessa hallinto-oikeusvaiheen osalta vaatia takautuvasti korvattavaksi. Jos tällainen vaatimus esitetään, KHO jättää asian tutkimatta myöhään tehtynä vaatimuksena.¹⁹⁹

5.2 Oikeudenkäyntikulut ja muutoksenhaku

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus veroasioiden muutoksenhaussa määräytyy OK 21:16 §:n mukaan, koska HLL 75 § sisältää viittauksen siihen. Jos tuomioistuimen päätökseen haetaan muutosta, määrää ylempi tuomioistuin samojen hallintolainkäyttölain 74 ja 75 säännösten mukaan myös alemmassa tuomioistuimessa syntyneiden kulujen korvaamisesta.²⁰⁰ Pykälä sisältää myös erityissäännöksen tilanteisiin, joissa asia palautetaan ylemmältä tuomioistuimesta takaisin alempaan tuomioistuimeen. Tällöin alempi tuomioistuin tutkii kulukysymyksen myös ylemmän tuomioistuimen osalta.²⁰¹

Muutoksenhaun yhteydessä ylemmän lainkäyttöasteen on sovellettava 74 ja 75 §:n säännöksiä sen mukaan, mitä siinä tapahtuvassa muutoksenhakumenettelyssä on tapahtunut, eikä enää ottaa huomioon, mitä sitä alemmassa lainkäyttöviranomaisessa on tapahtunut²⁰². Pykälän toinen momentti, joka koskee oikeudenkäyntikuluja asian palauttamisen yhteydessä, tulee sovellettavaksi vain, kun KHO palauttaa asian alempaan tuo-

¹⁹⁸ Myrsky 1997, s. 73.

¹⁹⁹ Tällainen tapaus esim. KHO 31.10.2014 T 3366 (ei julkaistu). Tapauksessa oikeudenkäyntikulut korvattiin KHO:ssa, mutta hallinto-oikeusvaiheen osalta korvausvaatimus jätettiin tutkimatta myöhään tehtynä.

²⁰⁰ ks. myös HE 191/1993, jossa avattu OK 21:16 §:n soveltamista.

²⁰¹ Esimerkiksi asianosainen, jonka muutoshakemuksen vuoksi juttu on palautettu takaisin alempaan tuomioistuimeen, myöhemmin häviää juttunsa, ei olisi kohtuullista, jos hän olisi saanut korvauksen oikeudenkäyntikuluistaan ylemmässä tuomioistuimessa. HE 191/1993. KKO 2014:40 tapauksessa otettiin kantaa myös siihen, missä vaiheessa kuluvaatimus pitää esittää palautuksen yhteydessä. Pääsääntö tulee sovellettavaksi myös palautuksen yhteydessä eli kuluvaatimus tulee esittää kun asia on vireillä kyseisessä tuomioistuimessa. Tapauksessa A ei saanut korvausta oikeudenkäyntikuluistaan korkeimmassa oikeudessa, koska hän esitti vaatimuksen vasta hovioikeudessa asian palautuksen jälkeen.

²⁰² ks. esim. KHO 2011:53, jossa KHO otti kantaa HAO:ssa tuomittuihin oikeudenkäyntikuluihin. Kyseinen oikeustapaus liittyi maankäyttöön ja rakentamiseen.

mioistuimeen. Jos asia palautetaan hallintoviranomaiselle, joka ei voi määrätä oikeudenkäyntikuluja, on valitusviranomaisen määrättävä palautuspäätöksessään kuluista.²⁰³

Koska OK 21:16 §:n mukaan muutoksenhaussa ylempi tuomioistuin ratkaisee pääasian yhteydessä myös oikeudenkäyntikuluja koskevan vaatimuksen hallinto-oikeudessa vaadittujen kulujen osalta. Jos korkein hallinto-oikeus palauttaa asian, ratkaisee hallinto-oikeus myös KHO:ssa vaadittujen kulujen osalta asian. Kuitenkin, jos päätös palautetaan Verohallinnolle tai oikaisulautakunnalle takaisin käsiteltäväksi, joutuu tuomioistuin ottamaan kantaa kuluihin. Tämä aiheutuu siitä, ettei Verohallinnolla ei ole valtuuksia määrätä oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi²⁰⁴. Jos asia tulee uudelleen vireille hallinto-oikeuteen palautuspäätöksen ja uudelleen käsittelyn jälkeen, voidaan oikeudenkäyntikuluja vaatia vain tästä toisesta tuomioistuinkäsittelystä korvattavaksi, koska edellisellä käsittelykerralla hallintotuomioistuin on jo ratkaissut oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan kysymyksen.

Oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta tehtyä päätöstä perustellaan hallintotuomioistuimissa usein varsin kaavamaisesti ja toisinaan niukasti²⁰⁵. Perusteluissa saatetaan suoraan lainata HLL 74 § tai perustella lyhyesti päätös esimerkiksi ”asian näin päättyessä”, ”annettu ratkaisu huomioon ottaen” tai ”asian laatuun nähden”. Toisaalta oikeudenkäyntikuluvaatimus on liitännäinen suhteessa pääasiaan ja useissa tilanteissa, varsinkin kun valitus hylätään kokonaisuudessaan, pelkkä päätöksen lopputuloksella perusteleminen on usein riittävä. Jos verovelvollisen valitus taas hyväksytään kokonaisuudessaan, pitäisi kulujen korvaamatta jättäminen perustella niin, että siitä näkyy selkeästi kulujen korvaamisen hylkäämisen peruste²⁰⁶. Kun oikeudenkäyntikulujen korvaamisen hylkäämistä

²⁰³ HE 217/1995. KHO 18.12.1972/4990_A, jossa lääninoikeus ei ollut ottanut kantaa oikeudenkäyntikuluihin, kun se oli palauttanut asian kunnanhallitukselle. Kunnanhallituksella ei ollut valtaa ratkaista kulukysymystä, minkä vuoksi KHO joutui lopulta ratkaisemaan kulukysymyksen.

²⁰⁴ ks. HE 217/1995. Palauttaminen tulee kyseeseen esimerkiksi silloin, kun asiaan esitetään uutta selvitystä, joka muuttaa asian arviointia. Muita menettelyvirheitä, jotka edellyttävät asian palauttamista uudelleen käsiteltäväksi ovat esimerkiksi esteellisyys, kuulemisvirheet, asian puutteellinen selvittäminen tai tietyin edellytyksin valituksenalaisen päätöksen sekavuus ja puutteellisuus, väärän lain soveltaminen alemmassa asteessa tai uuden selvityksen esittäminen vasta tuomioistuinkäsittelyssä. Ks. Pitkäranta 2004, s. 84 alaviite.

²⁰⁵ Näkemys perustuu tutkijan omaan empiirisestä tutkimuksesta tehtyyn havainnointiin.

²⁰⁶ Esimerkiksi juuri tulkinnanvaraisuus tai merkityksellisen näytön esittäminen vasta tuomioistuinkäsittelyn aikana.

perustellaan verovelvollisen voittaessa esimerkiksi pelkästään asian laadulla²⁰⁷, ei perustelu välttämättä kerro verovelvolliselle, minkä vuoksi kulut on oikeastaan hylätty.

Jos hallintotuomioistuimien tuomitsee veronsaajan korvaamaan oikeudenkäyntikulua vero- tai maksuvelvolliselle, korvausvelvolliseksi tuomitaan Verohallinto. Oikeudenvalvontayksikkö ilmoittaa korvausvelvollisuudesta Veronkantoyksikölle saatuaan hallintotuomioistuimen päätöksen tietoon ja Veronkantoyksikkö huolehtii korvauksen maksamisesta.²⁰⁸

Ylimääräisessä muutoksenhaussa voidaan myös vaatia korvattavaksi oikeudenkäyntikuluja. Ylimääräisen muutoksenhaun keinoista lähinnä purku on sellainen, joissa oikeudenkäyntikuluja on oikeuskäytännössä korvattu. Tuomion purkamisen yhteydessä kulujen korvaaminen voisi olla myös todennäköistä. Kun kysymys on lainvoimaisen tuomion purkamisesta, voidaan ajatella että tuomioistuimien tällöin purkaa oman virheellisen päätöksensä. Näin on tapahtunut esimerkiksi KHO 2011:38, jossa väliylitystuloa koskeva päätös purettiin ja verovelvolliselle korvattiin oikeudenkäyntikuluja 2000 euroa.²⁰⁹ Hallintotuomioistuimen virheellistä päätöstä ei voida kuitenkaan katsoa hallintolainkäyttölain 74 §:n tarkoittamaksi viranomaisen virheeksi, sillä pykälä viittaa päätöksen tehneen viranomaisen virheeseen tai veroasioissa myös oikeudenvalvontayksikköön, joka hakee verotukseen muutosta²¹⁰. Toisaalta esimerkiksi hallinto-oikeuden virheellinen päätös voi tosiasiallisesti johtaa oikeudenkäyntiin korkeimmassa hallinto-oikeudessa, jolloin ylemmän asteen tuomioistuinkäsittely voi siis käytännössä aiheutua hallinto-oikeuden virheestä.²¹¹

Viranomaisen virhe voi muuttua veroprosessin moniportaisessa muutoksenhaussa epäselväksi. Oikeudenkäymiskaaren perusteella kulujen korvaamisen sinällään on yksinkertaista, koska moniportaisessa muutoksenhaussa ylemmän asteen tuomioistuimen

²⁰⁷ Asian laatua voi pitää jossain määrin epäselvänä ja laajana käsitteenä, eikä se itsessään aina kerro mihin asiaan tarkkaan ottaen oikeudenkäyntikulujen hylkääminen perustuu.

²⁰⁸ Verohallinto 2014. Ohjeen mukaan Sisä-Suomen veronkanto- ja perintäyksikkö huolehtii oikeudenkäyntikulukorvauksen maksamisesta.

²⁰⁹ Ks. enemmän oikeustapauksen analysointia Helminen 2011, s. 365–372.

²¹⁰ Ks. HE 217/1995.

²¹¹ Tällaisessa tilanteessa KHO voisi perustaa mahdollisten oikeudenkäyntikulujen korvaamisen esimerkiksi kohtuuttomuusharkintaan.

ratkaisun lopputulos määrää kulujen korvaamisen alemmissa asteissa. Hallintoprosessissa kuitenkin kulujen korvaaminen on kuitenkin kokonaisarvion lopputulos, joten voidaan kysyä miten kulujen korvaaminen perustuen viranomaisen virheeseen näyttäytyy veroasioiden muutoksenhaussa. Esimerkiksi, jos hallinto-oikeus tuomitsee kuluja korvattavaksi ja perustaa tuomion siihen, että kyseessä on viranomaisen virhe, mutta KHO hylkääkin oikeudenkäyntikulujen korvaamisen ja katsoo, että asiassa ei ole sattunut viranomaisen virhettä. Tilanteessa voidaan kysyä, miten viranomaisen virhe tulkitaan, kun hallintotuomioistuimet päätyvät asiassa erilaiseen ratkaisuun. Kyseinen tilanne voisi esimerkiksi tulla kyseeseen, kun arvioidaan verotarkastuksen perusteella tehtyä arvioverotusta. Hallinto-oikeus voi esimerkiksi katsoa arvioverotuksen olevan perusteeton ja viranomainen on tehnyt virheen. Jos tilanteessa VOVA valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja KHO päätyy siihen, että arvioverotus on oikein tehty, voidaan kysyä, miten viranomaisen virhe nyt arvioidaan.

5.2.1 Oikeudenkäyntikulut ja Eurooppa-oikeus

Jos korkein hallinto-oikeus pyytää ennakkoratkaisua Euroopan unionin tuomioistuimelta, ei EUT voi tuomita oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi, koska sen tehtävänä on ainoastaan tuomioistuimen pyynnöstä tulkita EU-oikeutta. EUT ei siis anna lopullista tuomiota asiassa vaan korkein hallinto-oikeus ratkaisee asian ja pääasian ratkaisun yhteydessä antaa tuomion myös kulujen korvaamisesta. Unionin tuomioistuimen käsittellessä yksityisen nostamaa kantelu- laiminlyönti- tai vahingonkorvauskannetta, oikeudenkäyntikuluja voidaan sitä vastoin tuomita korvattavaksi. Tällöin pääsääntönä on hävinneen korvausvelvollisuus.²¹²

Silloin, kun verotusasiaan liittyvästä tuomiosta valitetaan Euroopan ihmisoikeus tuomioistuimeen, voidaan kuluja tuomita siellä korvattavaksi. Yleensä valittaminen on vasta siinä vaiheessa mahdollista kun kansalliset muutoksenhakekeinot on käytetty loppuun. EIT:n antama ratkaisu sitoo oikeudellisesti vastaajavaltiota ja, jos sopimusta katsotaan olevan loukattu, niin valtio voidaan määrätä maksamaan valittajalle hyvitystä. Korvaus perustuu EIS 44 artiklaan, jossa sanotaan seuraavaa:

²¹² Ks. Euroopan komissio ” EU ja eurooppaoikeus – miten valittaa oikeaan toimielimeen?” Saatavissa: http://ec.europa.eu/finland/debate/valitus_fi.htm. Viitattu 23.2.2015.

Kohtuullinen hyvitys.

Jos tuomioistuin katsoo yleissopimusta tai sen pöytäkirjoja loukatun ja jos asianosaisen korkean sopimuspuolen kansallinen lainsäädäntö sallii vain osittaisen korvauksen, tuomioistuimen on tarvittaessa myönnettävä loukatulle osapuolelle kohtuullinen hyvitys.

Kohtuullisella hyvityksellä tarkoitetaan sekä vahingonkorvauksia että oikeudenkäynnistä aiheutuneita kuluja. Verovelvollisen tulee näyttää, että kulut ovat kohtuulliset määrältään ja ne ovat olleet tarpeellisia. Valtion tulee suorittaa korvaus kolmen kuukauden kuluessa tuomion lopulliseksi tulemisesta ja maksun viivästyessä maksettava myös korkea viivästyneelle saatavalle.²¹³ EIT joutuu siis myös harkitsemaan korvauksen mikä on kohtuullinen määrä kuluja tuomitessaan.

²¹³ Ks. Ulkoasianministeriö ”Valittaminen Euroopan ihmisoikeustuomioistuimeen” Saatavissa: <http://formin.finland.fi/public/default.aspx?contentid=204925>. Viitattu 23.2.2015. Lisäksi EIT:n päätös Kiiveri vs. Suomi, jossa oikeudenkäyntikuluja tuomittiin korvattavaksi 2000,00 euroa. Tapauksessa oli kysymys ne bis in idem- asiasta.

6 OIKEUDENKÄYNTIKULUJEN KORVAAMINEN OIKEUSKÄYTÄNNÖSSÄ

6.1 Empiirisen tutkimuksen aineistosta

Empiirisen tutkimuksen tarkoitus oli saada kuva oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta ja niiden vaatimisen ja hyväksymisen yleisyydestä veroasioissa tämän hetkisen oikeuskäytännön perusteella. Tavoitteena oli saada selville kulujen korvaamiseen vaikuttavia asioita sekä se, millaisissa tilanteissa kuluja ylipäättään vaaditaan korvattavaksi. Tutkimuksen aineisto koostui hallinto-oikeuksien päätöksistä, jotka kerättiin noin vuoden pituiselta ajanjaksolta. Kyseessä oli siis poikkileikkaustutkimus, joka kohdistui tiettyyn aineistoon tiettyä ajankohtana. Tutkimukseen valikoituneista hallinto-oikeuksien päätöksistä haluttiin lisäksi tietää se, kuinka monesta päätöksestä on valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen ja onko KHO antanut asiassa päätöksen.

Tutkimuksen aineisto muodostuu vuoden 2013 toukokuusta vuoden 2014 toukokuuhun väliseltä ajalta kootuista hallinto-oikeuksien päätöksistä. Ajanjakson valintaan vaikutti ennen kaikkea se, että aineiston haluttiin edustavan mahdollisimman tuoretta oikeuskäytäntöä. Lisäksi asiakirjojen saatavuus vaikutti periodin valintaan. Hallinto-oikeuksien päätösten lisäksi haluttiin nähdä oikeudenvalvontayksikön vastine asiaan. Kyseiselle ajanjaksolle nämä molemmat asiakirjat olivat melko helposti hankittavissa. Toisaalta tarkoituksena oli myös, että KHO ehtisi antaa päätöksen mahdollisimman moneen valitukseen, joten 2014 vuoden loppu rajattiin tämän vuoksi pois tutkimuksesta. Tutkimuksen tarkkuustaso rajautui edellä mainittuihin asiakirjoihin, koska tutkimusekonomisista syistä ei ollut tarkoituksenmukaista hakea kaikkia asiaan liittyviä asiakirjoja²¹⁴.

Vuoden aikaperiodi mahdollisti sen, että analysoitavaa aineistoa saatiin koottua tarpeeksi kattavan analyysin tekemiseen. Aikaväliltä tutkimukseen valikoitunut aineisto pystyttiin myös melko hyvin suhteuttamaan muun muassa hallinto-oikeuksien vuoden aikana

²¹⁴ Rajauksen vuoksi, kaikkia tietoja ei välttämättä ilmennyt käytettävissä olevista asiakirjoista mutta, koska tutkimuksessa oli kyse yleiskuvasta, ei kaikkien tietojen yksityiskohtainen selvittäminen ollut tavoitteen kannalta tarkoituksenmukaista.

ilmestyneisiin verotusta koskeviin päätöksiin. Näin vaatimusten esiintyvyys ja kulujen korvaaminen voitiin suhteuttaa niin sanottuun kokonaiskuvaan. Päätösten määrää vähensi hiukan se, että autoverolakia, ajoneuvoverolakia ja polttoainemaksua koskevat päätökset jätettiin pois tarkastelusta²¹⁵. Tutkimuksen tarkoissa analyysissä korostuu kuitenkin tapausten yksilöllisyys, varsinkin niissä tapauksissa, joissa kuluja oli korvattu verovelvolliselle. Yksittäistapausten määrä pienessä aineistossa muodostuu huomattavaksi. Näin ollen analyysistä on vaikeaa tehdä varsinaisia johtopäätöksiä, mikä on syytä ottaa huomioon tulkittaessa prosenttiosuuksia ja tutkimustuloksia.

6.2 Oikeudenkäyntikulut hallinto-oikeuksissa

6.2.1 Vaatimusten ja korvausten yleisyys

Vuoden aikana Verohallinto tekee noin 7-8 miljoonaa verotusta koskevaa päätöstä²¹⁶, joista suurin osa toimitetaan massamenettelynä. Oikaisulautakunta ratkaisee tuloverotusta, perintö- ja lahjaverotusta ja kiinteistöverotusta tehtyjä oikaisuvaatimuksia vuodessa 17 305 kappaletta²¹⁷. Vastaavasti hallinto-oikeudet tekivät vuonna 2014 yhteensä 1 908 verotukseen liittyvää päätöstä²¹⁸. Valitulla vuoden aikaperiodilla hallinto-oikeuksien päätöksissä oikeudenkäyntikuluja oli vaadittu 261 tapauksessa. Näistä päätöksistä tutkimuksen varsinaiseen analyysiin otettiin mukaan 240 tapausta.²¹⁹ Oikeudenkäyntikuluja verovelvolliselle korvattiin 19 hallinto-oikeuden päätöksessä.

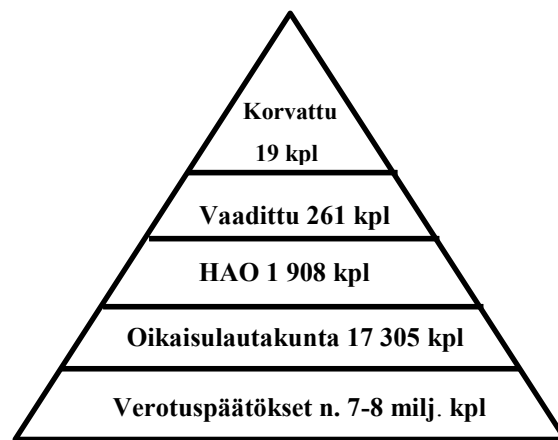
²¹⁵ Autoverolakia, ajoneuvoverolakia ja polttoainemaksua koskevat päätökset erosivat huomattavasti muita verolajeja koskevista päätöksistä. Lisäksi HE 23/2014 on ehdotettu ajoneuvoveron valvonnan siirtämistä muutenkin Veronsaajien oikeudenvalvontayksiköltä Liikenteen turvallisuusvirastolle, koska nämä verot eivät kuulu Verohallinnon tehtävälleen. Tämä myös puoltaa ajoneuvoveron sulkemista tutkimuksen ulkopuolelle.

²¹⁶ Tämä arvioitu luku sisältää kaikki verolajit eli tuloverotusta, kiinteistöverotusta ja oma-alotteisesta verotuksesta annettuja päätöksiä.

²¹⁷ Verohallinnon tieto vuoden 2014 oikaisuvaatimusten käsittelymääristä. Luku ei ole täysin vertailukelpoinen oikaisuvaatimusvaiheen osalta Verohallinnon tekemien päätösten määrään, koska vain osassa verolajeja on pakollinen oikaisuvaatimusvaihe.

²¹⁸ Verohallinnon tieto hallinto-oikeuksien vuoden 2014 aika vireille tulleista verovalituksista.

²¹⁹ Tutkimuksen ulkopuolelle jätettiin 21 päätöstä, koska käytettävissä olevista asiakirjoista ei ilmennyt kaikkia tutkimuksen kannalta välttämättömiä tietoja, joita analyysiin tarvittiin. Päätökset eivät näin ollen olleet täysin vertailukelpoisia muun aineiston kanssa, joten ne päätettiin jättää varsinaisen analyysin ulkopuolelle.



Kuvio 1. Oikeudenkäyntikulujen suhde muihin päätöksiin.

Pyramidin lukuja vertailemalla nähdään, että oikeudenkäyntikulujen vaatiminen veroasioissa ei vieläkään ole kovin yleistä. Jos esimerkiksi päätökset, joissa oikeudenkäyntikuluja on vaadittu korvattavaksi, suhteutetaan kaikkiin hallinto-oikeuden vuoden aikana päätöksiin, niin saadaan suhdeprosentiksi 14 %. Edelleen, jos päätökset joissa kuluja on korvattu, suhteutetaan niihin, joissa kuluja on vaadittu korvattavaksi, saadaan suhteeksi 7 %. Jos taas ne päätökset, joissa kuluja on korvattu, suhteutetaan kaikkiin hallinto-oikeuden päätöksiin, pienenee prosenttiosuus 1 %:iin. Tutkimuksen perusteella voidaan siis todeta oikeudenkäyntikulujen korvaamisen olevan melko harvinaista veroasioissa.

6.2.2 Jakautuminen hallinto-oikeuksien välillä

Hallinto-oikeuksien välillä oikeudenkäyntikulujen vaatiminen oli tutkimukseen valikoituneessa aineistossa keskittynyt Helsingin ja Turun hallinto-oikeuksiin (ks. Taulukko 1). Näihin kahteen hallinto-oikeuteen tehdyt vaatimukset kattoivat lähes 78 % kaikista aineistoon valikoituneista vaatimuksista. Suurta prosenttiosuutta voi osittain selittää se, että etelään on keskittynyt suurempia massoja kuin pohjoiseen, jolloin vaatimuksetkin ovat siellä yleisempiä. Toisaalta Helsingin suuri prosenttiosuus selittyy osaksi myös sillä, että arvonlisäveroasiat ovat keskittyneet sinne²²⁰.

²²⁰ Tutkimuksessa verolajien välillä oikeudenkäyntikuluja vaadittiin arvonlisäveroasioissa toiseksi eniten. Ks. jäljempänä kappale 6.2.3, jossa selvitetty jakaumat verolajien välillä.

Koska korvausvaatimuksia esitettiin eniten Helsingin ja Turun hallinto-oikeuksissa, on sillä tietenkin vaikutusta myös tuomittujen kulukorvausten määrään. Eniten kuluja tuomittiin nimittäin korvattavaksi Helsingin ja Turun hallinto-oikeuksissa. Selvitettäessä eroja kulujen tuomitsemisessa hallinto-oikeuksien välillä, ei ole kuitenkaan mielekästä pelkästään katsoa, kuinka monessa päätöksessä kuluja tuomittiin korvattavaksi. Tämän vuoksi päätökset, joissa kuluja korvattiin, suhteutettiin kussakin hallinto-oikeudessa esitettyjen vaatimusten määrään.²²¹

HAO	Vaadittu (kpl)	Korvattu (kpl)	Suhde (%)
Helsinki	134	7	5,2 %
Turku	52	8	15,4 %
Hämeenlinna	13	0	0,0 %
Kouvola	6	0	0,0 %
Vaasa	5	0	0,0 %
Kuopio	13	1	7,7 %
Oulu	13	2	15,4 %
Rovaniemi	4	1	25,0 %
Ahvenanmaa	0	0	0,0 %
Yhteensä	240	19	

Taulukko 1. Vaatimusten ja korvausten jakautuminen hallinto-oikeuksien välillä.

Taulukosta nähdään, että eniten oikeudenkäyntikuluja tuomittiin korvattavaksi suhteessa vaatimuksiin Rovaniemen, Turun sekä Oulun hallinto-oikeuksissa²²². Helsingin hallinto-oikeus korvasi suhteutettuna siellä esitettyjen vaatimusten määrän melko harvoin oikeudenkäyntikuluja. Hämeenlinnan, Kouvolan ja Vaasan hallinto-oikeudet eivät kyseisellä periodilla korvanneet yhdessäkään asiassa oikeudenkäyntikuluja verovelvolliselle. Ahvenanmaan hallinto-oikeudessa ei ollut ajanjaksolla vaadittu oikeudenkäyntikuluja yhdessäkään tapauksessa, joten niitä ei ole voitu tuomita korvattavaksi.

²²¹ Suhdelukuja tarkasteltaessa tulee ottaa huomioon myös se, että hallinto-oikeudet käsittelevät erilaisia määriä verovalituksia.

²²² Turun hallinto-oikeuden suurta prosenttiosuutta selittää tosin se, että siellä tuomittiin sekä yhtiölle että sen neljälle osakkaalle kaikille oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi samaan peitellyn osingon tapaukseen liittyen.

6.2.3 *Vaatimusten esittäminen*

Varsinaiseen analyysiin valikoitui 240 hallinto-oikeuden päätöstä, joissa kuluja oli vaadittu korvattavaksi. Tutkimuksesta kävi ilmi, että korvauksia vaadittiin monesti samaan asiaan liittyvissä oikeudenkäynneissä. Esimerkiksi yhtiö ja sen osakkaat vaativat kaikki oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi tai konsernin emoyhtiö ja sen tyttäret vaativat samaan asiaan liittyen oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi. Myös verotarkastukseen liittyvissä eri veroprosesseissa saatettiin kaikissa vaatia kuluja korvattavaksi. Aina näin ei kuitenkaan ollut. Esimerkiksi yhdellä yhtiöllä oli useita oikeudenkäyntejä samanaikaisesti vireillä, mutta kaikissa oikeudenkäyntikuluvaatimusta ei ollut esitetty. Esimerkiksi verotarkastuksen takia verovelvollisella saattoi olla vireillä sekä tuloverotukseen että arvonlisäverotukseen liittyvät prosessit. Kuitenkin vain toisessa, esimerkiksi arvonlisäverotukseen liittyvässä asiassa, oli tehty oikeudenkäyntikuluvaatimus viranomaisen virheeseen vedoten.²²³

Kun oikeudenkäyntikuluja vaadittiin korvattavaksi, oli verovelvollisen oikeudellinen muoto yli puolessa päätöksistä yhtiö (57 %). Toiseksi suurin ryhmä oli luonnolliset henkilöt (40 %), joihin siis myös toiminimet lukeutuivat. Henkilöyhtiöitä oli ainoastaan kolme prosenttia.

Pääasiaan sovellettu verolaki vaihteli melko paljon. Vaatimuksia esitettiin eniten silloin, kun pääasiaan sovellettu verolaki oli TVL (30 %). Muita usein sovellettuja lakeja olivat AVL (23 %), VML (16 %) ja EVL (15 %). Pienissä määrin pääasiaan soveltui EPL (6 %), VSVL (3 %) ja PerVL (3 %). Lopuissa sovelletuissa laeissa osuus oli enää prosentin luokkaa tai sen alle²²⁴. Melko tasaiset prosenttiosuudet kertovat siitä, ettei kuluvaatimusten esittäminen ole keskittynyt mihinkään tiettyyn verolakiin. Riidankohteet pääasiassa vaihtelivat myös paljon kuten pääasian verointressikin. Asioissa, jossa verointressi saattoi olla hyvinkin pieni, oikeudenkäyntikuluvaatimus oli silti esitetty. Kulujen

²²³ Tutkimuksessa ei kuitenkaan aikarajan ja aiheen rajauksen vuoksi sen tarkemmin tutkittu, miksi oikeudenkäyntikuluvaatimuksia esitetään vain tietyissä prosesseissa. Jos aihetta haluttaisiin tutkia, voitaisiin yhtiöiltä esimerkiksi kyselylomakkeen avulla kysyä, millä perusteilla he vaativat veroasioihin liittyvissä oikeudenkäynneissä kuluja korvattavaksi ja miksi joissakin jättävät vaatimatta.

²²⁴ Muita lakeja olivat MVL, KiVL, verotililaki, laki veronlisäyksestä ja viivekorosta, lähdeverolaki, väliyhteisölaki, laki eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista ja veronkantolaki.

vaatimisella ei tutkimuksen perusteella näyttäisi olevan siis suoraa yhteyttä myöskään verointressin suuruuteen²²⁵.

Valituksen kohteena oleva alkuperäinen päätös oli kaikista 240 päätöksestä, joissa oikeudenkäyntikuluvaatimus oli esitetty, lähes 41 %:ssa oikaisu verovelvollisen vahingoksi. Oikeudenkäyntikuluvaatimus liittyi 38 %:ssa valituksia verotarkastuksessa esille nousseeseen asiaan. Säännönmukainen verotus tuli kyseeseen 29 %:ssa valituksia. Valituksenalaisena peruspäätöksenä ennakkoratkaisu oli 6 %:ssa. Verohallinnon muu hakemusasia, kuten tappioiden poikkeuslupa tai rekisteröintipäätös puolestaan 11 %:ssa²²⁶. Veron määäämisäpäätöksiä oma-aloitteisessa verotuksessa oli 2 % ja palautushakemuksen vuoksi annettuja päätöksiä noin 9 %. Verohallinnon muita päätöksiä oli vajaa 2 %²²⁷. Tutkimuksen perusteella voidaan siis todeta, että oikeudenkäyntikuluvaatimukset liittyvät usein erityisesti verovelvollisen vahingoksi tehtyyn oikaisuun ja verotarkastuksiin. Tähän syynä voi olla, että verovelvolliset kokevat melko usein verotarkastuksien takia tehdyt oikaisut verovelvollisen vahingoksi virheellisiksi ja lakiin perustumattomiksi, jolloin myös oikeudenkäyntikuluja saatetaan vaatia korvattavaksi.

Hallinto-oikeus hylkäsi kokonaan pääasiaa koskevan valituksen 48 %:ssa tapauksista, joissa kuluja oli vaadittu korvattavaksi. Kokonaan valitus hyväksyttiin 23 %:ssa ja osittain 17 %:ssa. Hallinto-oikeus palautti asian takaisin Verohallintoon 8 %:ssa. Lisäksi joissain tapauksissa hallinto-oikeus ei tutkinut valitusta ollenkaan ja muutamissa asian käsittely raukesi jommankumman asianosaisen peruuttaessa valituksen²²⁸. Hallinto-oikeuden päätöksistä oli äänestetty 13 %:ssa.

Hallinto-oikeudet julkaisivat aineistoon sisältyvistä päätöksistä yhteensä kymmenen kappaletta. Pääasiassa julkaistut päätökset olivat Helsingin tai Turun hallinto-oikeuden

²²⁵ Verointressillä sen sijaan on usein vaikutusta vaadittujen kulujen suuruuteen, sillä verointressiltään suuret asiat monesti vaativat enemmän selvittelytyötä ja näihin saattaa liittyä asiantuntijalausunnoista aiheutuneita kuluja. Tämä puolestaan kasvattaa oikeudenkäyntikuluja.

²²⁶ Tässä tulee kuitenkin ottaa huomioon, että kaiken kaikkiaan 19 tapauksessa oli kyseessä yhden konsernin tytäryhtiöiden tappioiden poikkeusluvista konsernin yritysjärjestelytilanteessa.

²²⁷ Muihin päätöksiin lukeutui esimerkiksi asiakirjan esittämisestä annettu päätös.

²²⁸ Hallinto-oikeuden tutkimatta jättäminen perustui esimerkiksi siihen, ettei kyseisen oikeuskysymyksen arviointi kuulunut hallinto-oikeuden toimivaltaan.

antamia.²²⁹ Suullinen käsittely oli myönnetty ainoastaan viidessä tapauksessa eikä oikeusapua ollut myönnetty yhteenkään tapaukseen. Hallinto-oikeudessa VOVA oli valittajana 29 tapauksessa (12 %) yksin ja yhdessä tapauksessa verovelvollisen kanssa yhdessä. Muissa tapauksissa valittajana oli verovelvollinen.

Vaadittujen oikeudenkäyntikulujen keskiarvo oli 7 313 euroa ja mediaani 2 500 euroa. Luvut on laskettu niistä päätöksistä, joissa kuluvaatimus oli yksilöity. Tapauksia, joissa verovelvollisen vaatimusta ei ollut yksilöity tai se ei selvinnyt käytettävissä olevista asiakirjoista, oli 111 kappaletta eli 46 % kaikista päätöksistä. Syy vaatimusten yksilöimättömyyteen aiheutuu siitä, että verovelvolliset pyysivät useasti hallinto-oikeutta korvaamaan tuomioistuimen kohtuulliseksi katsoman määrän kuluja. Vaatimus saattoi olla myös epämääräinen tai vaatimuksen suuruus ei muuten ilmennyt käytettävissä olevista asiakirjoista. Verovelvollinen saattoi esimerkiksi todeta, että yksilöity vaatimus tullaan esittämään myöhemmässä vaiheessa, mutta joko yksiköityä vaatimusta ei edes esitetty tai vaatimuksen suuruus ei käynyt ilmi käytettävissä olevista asiakirjoista. Keskiarvon ja mediaanin välinen ero selittyy sillä, että yksittäiset isot kuluvaatimukset nostivat keskiarvoa melko paljon²³⁰.

Suurin kuluvaatimus oli hieman yli 224 000 euroa, jota voidaan pitää varsin huomattavana²³¹. Vastaavasti pienin kuluvaatimus oli vain 18 euroa. Vaatimus koostui kyseisessä tapauksessa matkakustannuksia lähimpään postiin. Välttämättä vastaavanlaisissa asioissa, joissa verovelvollinen esittää vaatimuksen pienien muutoksenhausta aiheutuneiden kulujen korvauksesta, ei vaatimusta sinällään välttämättä mielletä oikeudenkäyntikulujen korvaamisena, vaikka se hallinto-oikeudessa tulkitaan niin.²³²

²²⁹ Julkaistut päätökset ovat Turun HAO 25.10.2013 T 13/0679/3, Helsingin HAO 20.9.2013 T 13/0992/1, Hämeenlinnan HAO 26.6.2013 T 13/0323/1, Turun HAO 14.6.2013 T 13/0391/3, Helsingin HAO 6.6.2013 T 13/0910/4, Turun HAO 29.1.2014 T 14/0050/3 (kuluja korvattu), Turun HAO 24.3.2014 T 14/0153/3, Helsingin HAO 27.9.2013 T 13/1404/4, Turun HAO 27.8.2013 T 13/0514/3 ja Helsingin HAO 7.3.2014 T 14/0213/4.

²³⁰ Jos kymmenen suurinta vaatimusta jätettäisiin ulkopuolelle, niin keskiarvo putoaisi 5 632 euroon ja mediaani olisi silti 2 500 euroa.

²³¹ Ks. Helsingin HAO 7.3.2014 14/0213/4, johon vaatimus liittyi. Kuluvaatimuksen suuruutta voisi osittain selittää muun muassa pääasiaa koskevan valituksen moniulotteisuudella ja lukuisilla asiantuntijalauseunoilla. Asia on tällä hetkellä käsittelyssä korkeimmassa hallinto-oikeudessa.

²³² Verovelvolliset saattoivat esimerkiksi pyytää postituskuluja tai juuri matkakuluja korvattavaksi, mutta eivät esittäneet sinällään oikeudenkäyntikuluvaihtimusta.

Pääasiassa verovelvolliset perustivat vaateensa oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta viranomaisen virheeseen (86 %). Toiseksi yleisin perustelu oli Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön perusteeton valitus (10 %). Pienemmässä määrin kulut perustuivat ansionmenetykseen, kohtuuttomuuteen ylipäättään, viranomaisen menettelyyn (esimerkiksi verotarkastuksen tarkoitushakuisuus) sekä muutoksenhaun kestoon. Oikeudenvalvontayksikkö niin ikään vastineissaan yleensä viittasi siihen, ettei asiassa ole tapahtunut HLL 74 §:n mukaista viranomaisen virhettä.

Oikeudenkäyntikulujen hylkäysprosentti oli korkea, sillä 240 päätöksestä 92 %:ssa hallinto-oikeus hylkäsi oikeudenkäyntikuluvaatimuksen. Hallinto-oikeudet hylätessään verovelvollisen vaatimuksen kulujen korvaamisesta, käyttivät tuomion perusteluna yli puolessa tapauksia päätöksen lopputulosta (52 %). Toiseksi yleisin perustelu oli asian tulkinnanvaraisuudella perusteleminen (20 %). Lisäksi hylkäävää tuomiota perusteltiin sillä, että kyseessä ei ole viranomaisen virhe (6 %), asian laadulla (6 %) sekä sillä että selvitys asiassa on esitetty vasta hallinto-oikeudessa (3 %).²³³ Useissa tapauksissa perustelut sisälsivät yhdistelmiä näistä eli asiaa perusteltiin esimerkiksi asian laadulla ja tulkinnanvaraisuudella tai päätöksen lopputuloksella ja sillä ettei kyseessä ole viranomaisen virhe. Jaottelussa käytettiin hallinto-oikeuden ensimmäistä ja pääasiallista perustelua.

Vaadittujen kulujen laatu eli se mistä korvattavaksi vaaditut kulut koostuivat, oli hankala selvittää käytettävissä olevista asiakirjoista. Koska vaatimuksen yksilöinti puuttui useassa tapauksessa, niin myös kulujen laatu hyvin usein jäi tämän vuoksi puuttumaan. Kulujen sisältö saatiin selville 148 tapauksessa (61 %). Kulut koostuivat 89 %:ssa ainoastaan asiamieskuluista. Näihin kuluihin tietenkin voi sisältyä esimerkiksi asiantuntijalausunnoista aiheutuneita, mutta ne saatetaan sisällyttää asiamiehen antamaan laskuun. Tällöin kulut näkyvät asiamieskuluina. Vain kuudessa prosentissa oli vaadittu omia ku-

²³³ Muita pienessä määrin esiintyviä perusteluja oli lisäksi verovelvollisen oma toiminta eli esimerkiksi verovelvollinen oli itse toiminnallaan aiheuttanut sen että asia oli muodostunut epäselväksi. Lisäksi hylkäys saattoi perustua siihen, ettei hallintovaiheen kuluja myönnetä korvattavaksi, mutta yleensä hallintovaiheen kulujen korvaamatta jättäminen oli yhteydessä johonkin muuhun perusteluun kuten esimerkiksi viranomaisen virheeseen tai päätöksen lopputulokseen.

luja korvattavaksi, mikä voidaan nähdä melko pieneksi prosenttiosuudeksi.²³⁴ Muutamissa tapauksissa oli kyseessä myös asiantuntijalausuntokulut ja todistelukustannukset, joita yleensä vaadittiin korvattavaksi asiamieskulujen lisäksi. Kolmessa tapauksessa verovelvollinen oli vaatinut oikeudenkäyntikuluina vahingonkorvausta.

6.3 Oikeudenkäyntikulujen hyväksyminen

Tutkimukseen valitulla ajanjaksolla oikeudenkäyntikuluja oli korvattu 19 hallinto-oikeuden päätöksessä eli noin 8 %:ssa koko ajanjaksolle valikoituneista tapauksista. Kattavamman tilastollisen analyysin aikaansaamiseksi haettiin näiden 19 päätöksen lisäksi valitun vuoden aikaperiodin ulkopuolelta hallinto-oikeuksien päätöksiä, joissa kulut oli korvattu. Lisäotos kohdistettiin vuosille 2013–2014 niiltä osin kuin ne eivät jo sisältyneet varsinaiseen tutkimukseen ja lisäksi poimittiin 2015 tammikuussa ilmestyneet päätökset. Nämä ylimääräiset päätökset valikoitiin tutkimukseen ainoastaan sillä perusteella, että niissä kuluja oli tuomittu korvattavaksi verovelvolliselle²³⁵. Tutkimuksen kannalta paras tulos ja vertailtavuus jo valikoituneisiin päätöksiin saatiin, kun myös lisäotoksen tapaukset edustivat myös mahdollisimman tuoretta oikeuskäytäntöä.

Ylimääräisellä poiminnalla valikoitui yhteensä 11 tapausta²³⁶. Analysoitavaksi kokonaismääräksi muodostui siten yhteensä 30 päätöstä. Tämä tarkoittaa, että kuluja korvattiin keskimäärin noin 15 tapauksessa vuodessa. Jos määrää verrataan edelleen hallinto-oikeuksien tekemiin päätöksiin kahden vuoden aikana, voidaan todeta edelleen että kulujen korvaaminen on harvinaista.

Hallinto-oikeuksien välillä lisäotos muutti jakaumaa (ks. Taulukko 2). Helsingin ja Turun hallinto-oikeudet korvasivat kuluja molemmat yhteensä kymmenessä päätöksessä. Alkuperäiseen 19 kappaleen aineistoon nähden lisäotoksessa muutoksena oli, että nyt

²³⁴ Täytyy kuitenkin ottaa huomioon, että todellisuudessa prosenttiosuus voi olla suurempi, jos mukaan luettaisiin ne tapaukset, joissa kulujen laatu jäi epäselväksi.

²³⁵ Myös näistä päätöksistä rajattiin ulkopuolelle ne, joissa pääasian valituksessa oli kyseessä autoverolaki, ajoneuvoverolaki tai polttoainemaksu.

²³⁶ Lisäotoksessa Hämeenlinnan sekä Vaasan hallinto-oikeudet tuomitsivat molemmat kahdessa asiassa kuluja korvattavaksi. Kouvolassa ei tuomittu edes lisäotoksessa oikeudenkäyntikuluja. Myöskään lisäotoksessa ei ollut Ahvenanmaalta yhtään tapausta.

myös Hämeenlinnan ja Vaasan hallinto-oikeudet korvasivat kuluja. Oulussa lisäotos kasvatti päätösten, joissa kuluja korvattiin, määrää neljään. Huomionarvoista on myös se, että Kouvolan hallinto-oikeus ei korvannut edelleen yhdessäkään päätöksessä kuluja verovelvolliselle.

HAO	Korvattu (kpl)	(%)
Helsinki	10	33 %
Turku	10	33 %
Hämeenlinna	2	7 %
Kouvola	0	0 %
Vaasa	2	7 %
Kuopio	1	3 %
Oulu	4	13 %
Rovaniemi	1	3 %
Ahvenanmaa	0	0 %
Yhteensä	30	100 %

Taulukko 2. Päätösten, joissa korvattu oikeudenkäyntikuluja, jakauma hallinto-oikeuksien välillä.

Kun oikeudenkäyntikuluja tuomittiin korvattavaksi, luonnollinen henkilö tuli kyseeseen 50 %:ssa tapauksia, yhteisö 40 %:ssa ja henkilöyhtiö 10 %:ssa. Eniten oikeudenkäyntikuluja korvattiin 30 kappaleen aineistossa tapauksissa, joissa pääasiaan sovellettu laki oli TVL (26,7 %), AVL (26,7 %) tai VML (26,7 %). Muita pääasiaan sovellettavia lakeja olivat EVL (10 %), PerVL (6,7 %) ja veronkantolaki (3,3 %). Jakautuminen verolakiin kesken oli siis tasaista myös silloin, kun kuluja korvattiin verovelvolliselle. Verotusmenettelylain tullessa sovellettavaksi riidankohde pääasiassa liittyi peiteltyyn osinkoon ja veronkorotuksiin. Muissa verolaeissa riidankohde vaihteli kuin myös verointressi asiassa.

Peruspäätöksenä 13 kappaleessa (43 %) oli oikaisu verovelvollisen vahingoksi ja asia liittyi verotarkastuksessa esille nousseeseen asiaan 11 asiassa (22 %). Säännönmukaisen verotuksen päätös tuli kyseeseen 11 tapauksessa (37 %), tappioiden poikkeuslupa hakemus yhdessä (3 %), veron määräämispäätös yhdessä (3 %) sekä ennakkoratkaisu neljässä päätöksessä (13 %).²³⁷ Muutoksenhakijana hallinto-oikeudessa oli 29 tapauksessa verovelvollinen ja yhdessä oikeudenvalvontayksikkö.

Verovelvollisen pääasiaa koskeva valitus oli hyväksytty kokonaisuudessaan 15 hallinto-oikeuden päätöksessä.²³⁸ Kahdeksassa tapauksessa valitus oli hyväksytty osittaisena ja seitsemässä asiassa hallinto-oikeus palautti asian uudelleen Verohallinnon käsiteltäväksi. Hallinto-oikeuden päätökseen liittyi äänestys kolmessa tapauksessa, jossa kuluja korvattiin verovelvolliselle. Kahdessa asiassa äänestyslausunnot koskivat asian perusteluja. Sen sijaan yhdessä päätöksessä kaksi hallinto-oikeustuomaria oli eri mieltä pääasiaa koskevassa ratkaisussa enemmistön kanssa ja äänestyksen lopputulos oli 4-2.²³⁹ Pääasiassa eri mieltä olleet hallinto-oikeustuomarit hylkäsivät myös oikeudenkäyntikuluja koskevan vaatimuksen. Hallinto-oikeus korvasi kuitenkin verovelvollisen oikeudenkäyntikulut ja perusteli ratkaisuaan asian lopputuloksella. Äänestys jo osoitti asian tulokinnanvaraisuutta, joten oikeudenkäyntikulujen korvaamista tilanteesta voitaisiin pitää poikkeuksellisenä.²⁴⁰

Hallinto-oikeudet julkaisivat kolme päätöstä ja kaikista Verosaajien oikeudenvalvontayksikkö valitti korkeimpaan hallinto-oikeuteen.²⁴¹ Myös hallinto-oikeuksien päätösten julkaiseminen ja oikeudenkäyntikulujen korvaaminen ovat ristiriidassa ainakin silloin,

²³⁷ Prosenttiosuudet valituksen kohteena olevissa alkuperäisissä päätöksissä noudattelivat siis melko samoja osuuksia kuin koko aineistossa. Erona koko aineistoon on, että ennakkoratkaisu tuli kyseeseen useammin ja palautushakemuksissa ei korvattu kertaakaan oikeudenkäyntikuluja. Luvut eivät tietenkään ole täysin vertailukelpoisia, koska korvatut on poimittu kahden vuoden ajalta.

²³⁸ Näistä päätöksistä vain viidessä kuitenkin kulujen korvaamisen pääasiallinen perustelu oli päätöksen lopputulos. Sen sijaan suurimmassa osassa eli seitsemässä tapauksessa pääasiallinen perustelu oli viranomaisen virhe.

²³⁹ ks. Turun HAO 17.6.2014 14/0346/3. Pääasiassa oli kyse irtisanomiskorvauksen veronalaisuudesta.

²⁴⁰ Tapauksessa valittajana hallinto-oikeudessa oli verovelvollinen eikä oikeudenvalvontayksikkö puoltanut valitusta. VOVA valitti asiasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jossa se on edelleen käsittelyssä.

²⁴¹ Julkaistut päätökset ovat Turun HAO 17.6.2014 T 14/0346/3, Oulun HAO 29.4.2013 T 13/0194/1 ja Turun HAO 29.1.2014 T 14/0050/3. Näistä Turun hallinto-oikeuden antamiin molempiin päätöksiin liittyi myös äänestys.

jos hallinto-oikeus katsoo asiassa tapahtuneen virranomaisen virheen. Päätöksen julkistaminen nimittäin osoittaa yleensä käsiteltävän asian tulkinnanvaraisuutta.

Vaadittujen oikeudenkäyntikulujen keskiarvo oli analysoitavassa 30 tapauksessa 4 534,36 euroa ja suurin vaadittu korvaus oli yhteensä 14 508 euroa²⁴². Mediaani asettui 4 790 euroon. Korvattujen oikeudenkäyntikulujen keskiarvo sitä vastoin oli 2 374,60 euroa ja suurin korvattu summa 7 000 euroa. Pienin korvattu summa oli 200 euroa. Mediaani oli 1 500 euroa. Tuomitut oikeudenkäyntikulut eivät olleet kovin suuria, mutta toisaalta kahden vuoden ajalta valikoiduissa päätöksissä esitetyt vaatimuksetkaan eivät yltäneet yli 15 000 euron. Totta kai aina vaatimuksen määrä tulee suhteuttaa asian laatuun eli sinällään oikeudenkäyntikulujen määrä voi vaikuttaa pieneltä, mutta asian laatuun nähden ne voivat olla kuitenkin suuret.

Korvattujen kulujen suhde korvattavaksi vaadittuun määrään vaihteli 30–100 % välillä. Kahdeksassa asiassa kulut oli korvattu kokonaisuudessaan. Keskimääräinen suhde vaadittujen ja korvattujen kulujen välillä oli 59 % eli kuluja alennettiin tai kohtuullistettiin keskimäärin hieman yli puoleen vaaditusta. Hallinto-oikeus kulukorvausta tuomitessaan yleensä ensin alensi kuluja, koska joko osa kuluista kohdistui oikaisuvaatimusvaiheeseen tai kyseessä oli yhteisö, joka oli vaatinut korvattavaksi myös arvonnlisäveron osuuden. Tämän jälkeen kulut saatettiin tuomita korvattavaksi sellaisenaan tai niitä vielä kohtuullistettiin.

Kohtuullistamisen syyt vaihtelivat. Kuluja voitiin esimerkiksi kohtuullistaa, koska verovelvollisen oma toiminta oli ollut huolimaton, minkä vuoksi myös korvattavia kuluja alennettiin. Vaikutusta tuomittuun oikeudenkäyntikulujen määrään oli myös sillä, oliko pääasiaa koskeva valitus hyväksytty vain osittain. Kohtuullistamista ei usein kuitenkaan perusteltu päätöksissä sen tarkemmin. Monesti hallinto-oikeus vain totesi arvioineensa oikeudenkäyntikulujen kohtuullisen määrän.

²⁴² Ks. Oulun HAO 29.4.2013 13/0194/1. Tapauksessa oli kysymys alihintaisesta luovutuksesta osakeyhtiölle, joka oli katsottu verotuksessa lahjaksi. Oikeudenkäyntikulujen korvaamista perusteltiin tapauksessa ratkaisun lopputuloksella ja asiamiehen palkkiosta aiheutuneilla kustannuksilla, joiden jääminen muutoksenhakijan vahingoksi olisi ollut kohtuutonta. Hallinto-oikeus kuitenkin totesi, että asiaa on pidettävä tulkinnanvaraisena pääasiassa, joten oikeudenkäyntikuluja kohtuullistettiin 7000 euroon. VOVA valitti asiasta KHO:on, mutta valituslupaa ei myönnetty.

Verovelvolliset perustelivat oikeudenkäyntikulujen korvausta 27 (90 %) valituksessa sillä, että viranomainen on tehnyt virheen. Yhdessä tapauksessa perusteena oli oikeudenvilvontayksikön perusteeton valitus ja yhdessä ylipäätään kohtuuttomuus. Korvausvaatimus perustui myös eräässä tapauksessa verotarkastuksen tarkoitushakuisuuteen sekä siihen, että verotarkastajat olivat toimineet suullisessa käsittelyssä oikeudenvilvontayksikön apuna²⁴³. Hallinto-oikeudet puolestaan perustivat oikeudenkäyntikulujen korvaamisen pääasiassa päätöksen lopputulokseen (14 kpl) ja viranomaisen virheeseen (11 kpl). Näin ollen, vaikka verovelvollinen perusti vaatimuksensa pääasiassa viranomaisen virheeseen, ei hallinto-oikeus käyttänyt kuluja tuomitessaan kuin 40 %:ssa päätöksiä kyseistä perustelua. Monesti hallinto-oikeudet näiden pääasiallisten perustelujen lisäksi ottivat huomioon jotain erityisiä seikkoja, kuten asiamiehen palkkiosta aiheutuneet kustannukset tai asiassa annettu selvitys. Hallinto-oikeudet saattoivat myös viitata oikeudenkäyntikuluja koskevassa tuomiossa pääasiassa annettuihin perusteluihin.

Kahdessa tapauksessa kulujen korvaaminen perustui kohtuuttomuuteen. Toisessa tapauksessa hallinto-oikeus totesi perusteluissaan, että asian tulkinnanvaraisuuden vuoksi kyseessä ei ole viranomaisen virhe, mutta asiamiesten palkkioiden määrä huomioon ottaen olisi kohtuutonta, että yhtiö joutuisi pitämään oikeudenkäyntikulut kokonaan vahinkonaan. Pääasiassa oli kyseessä siitä, kuuluuko kiinteistö elinkeinotoiminnan tulonlähteeseen. Oikeudenvilvontayksikkö ei ollut tapauksessa vastustanut pääasian hyväksymistä ja jättänyt asian hallinto-oikeuden harkintaan. Myös yritysverotuksen ohjaus- ja kehittämissyksikkö oli hallinto-oikeudelle antamassa lausunnossaan puoltanut pääasian hyväksymistä.²⁴⁴

Toisessa päätöksessä, jossa kulujen korvaaminen perustui kohtuuttomuuteen, oli pääasiassa kyse verojen määräämistä koskevasta valituksesta ja perustevalituksesta. Yhtiön vaatimus hyväksyttiin osittain ja hallinto-oikeus totesi oikeudenkäyntikuluja koskevassa tuomiossa että hyväksytyiltä osin tapaus on ollut tulkinnanvarainen ja kyseessä ei ole

²⁴³ Verotarkastajan toimimiselle oikeudenvilvontayksikön avustajana suullisessa käsittelyssä ei ole oikeudellista estettä, kuten hallinto-oikeuskin totesi päätöksessään. Hallinto-oikeuden kulujen korvaamisen perusteena asiassa oli asian lopputulos ja suullisessa käsittelyssä esitetty selvitys. Kulut korvattiin osittain.

²⁴⁴ Kohtuuttomuuden arviointiin saattoi siis tässä vaikuttaa kahden viranomaisen kanta valitukseen.

tältä osin viranomaisen virhe. Kuitenkin hallinto-oikeus tuomitsi oikeudenkäyntikulut osittain korvattavaksi ja perusteli tuomiota sillä, että oikeudenkäyntikulujen määrä huomioon ottaen ei ole kohtuullista että kulut jäisivät kokonaisuudessaan muutoksenhakijan vahingoksi. Hallinto-oikeus totesi kuitenkin myös perusteluissa, että hyväksytyiltä osin laissa ei ollut säädetty kyseessä olevasta asiasta eikä korkeimman hallinto-oikeuden antama ratkaisu soveltunut asiaan.²⁴⁵

Asiassa, jossa verovelvollinen oli perustanut korvausvaatimuksen VOVA:n perusteetomaan valitukseen, hallinto-oikeus korvasi poikkeuksellisesti kulut käyttäen tuomion perusteena sitä, että VOVA:n valitus oli hylätty. Hallinto-oikeuden päätös oli poikkeuksellinen siinä mielessä, että yleensä oikeudenvalvontayksikön valittaessa hallinto-oikeuteen kyse on jollain tavalla tulkinnanvaraisesta asiasta eikä kuluja tällöin korvata. Valituksessa oli kyseessä siirtohinnoittelu. Pääasiaa perustellessaan hallinto-oikeus totesi, ettei oikeudenvalvontayksikkö ollut osoittanut että yhtiön sopimat ehdot poikkeaisivat siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu.²⁴⁶

Jos kulujen korvaaminen perustui viranomaisen virheeseen, niin virhe oli yleensä melko selkeä kuten virheellinen lainsoveltaminen ja virheelliset verotuksen perusteet²⁴⁷. Peiteltä osinko oli kyseessä seitsemässä tapauksessa, jossa hallinto-oikeus perusti kulukorvauksen viranomaisen virheeseen²⁴⁸. Korvaus saattoi esimerkiksi perustua siihen, ettei

²⁴⁵ Hallinto-oikeuden kantaa voitaisiin perustella esimerkiksi oikeudenkäymiskaaren 21:8a §:llä, jossa oikeudenkäyntikuluja voidaan kuitata oikeudellisen epäselvyyden vuoksi. Oikeudellisesti epäselvissä asioissa oikeudenkäynti ei ole varsinaisesti kummankaan asianosaisen syy, vaan lainsäätäjän vika. Pykälää voitaisiin siis soveltaa hallintoasioissa niin, että julkisen asianosaisen ollessa vastapuolena kulut korvattaisiin.

²⁴⁶ VOVA valitti hallinto-oikeuteen oikaisulautakunnan päätöksestä, jossa oikaisulautakunta oli hyväksynyt yhtiön oikaisuvaatimuksen siirtohinnoitteluun liittyvästä valuuttakurssitappion vähennyskelpoisuudesta. Oikaisulautakunta oli kumonnut oikaisun verovelvollisen vahingoksi sekä poistanut myös veronlisäykset ja veronkorotukset. Hallinto-oikeuden päätöstä voitaisiin esimerkiksi perustella sillä, että VOVA:n olisi HAO:n mielestä tullut pystyä osoittamaan siirtohinnoitteluvirhe, koska se oli itse valittanut oikaisulautakunnan päätöksestä. Tällöin kohtuuttomuusharkintaan voisi vaikuttaa veronsaajien puolelta ns. perusteeton valitus, joka on kohtalokkaampi kuin yksityisen.

²⁴⁷ Esimerkkinä arvonlisäveron vähennysoikeutta koskeva päätös, jossa oli kyse kiinteistöön kohdistuvien perusparannusmenojen arvonlisäveron vähentämisestä. Perusteluissa hallinto-oikeus totesi, että Verohallinto oli soveltanut arvonlisäverolakia virheellisesti. Oikeudenkäyntikulut korvattiin 2000 eurolla viranomaisen virheeseen perustuen. VOVA katsoi tapauksessa, että tosiseikat puoltavat vähennysoikeuden myöntämistä, mutta jätti asian tulkinnanvaraisuuden vuoksi hallinto-oikeuden harkintaan.

²⁴⁸ Näistä peitellyn osingon tapauksista viisi liittyi samaan asiaan eli kyseessä oli yhtiö ja sen osakkaat. Kulujen korvaaminen perustui siihen että Verohallinto oli käyttänyt epärelevantteja vertailukohteita poikkeavan hinnoittelun perusteena. Yhdessä peitellyn osingon tapauksessa Verohallinto oli taas sivuuttanut kolmen kiinteistövälittäjän ja pankinjohtajan arvion kiinteistön käyvästä arvosta.

verotarkastuskertomuksessa ollut esitetty selvitystä kaikista asiaan ratkaisuun olennaisesti vaikuttavista seikoista. Verotus oli myös katsottu virheelliseksi silloin, kun oikeusvaatimusvaiheessa oli esitetty tarvittava näyttö asian ratkaisemiseksi, mutta sitä ei ollut huomioitu. Hallinto-oikeus korvasi kulut eräässä tapauksessa myös silloin, kun oikeudenkäynti johtui osittain viranomaisen virheestä. Kulut voivat siis tulla korvattavaksi, kun oikeudenkäynnin katsotaan osittainkin aiheutuneen viranomaisen virheellisestä toiminnasta.

Myös verovelvollisen omalla toiminnalla voi olla vaikutusta kulujen korvaamiseen. Tapauksessa veroviranomaiset nojautuivat käyvän arvon määrittelyssä poistamattomaan hankintamenuun, mutta yhtiö itse pyrki aktiivisesti selvittämään käyvän arvon. Tässä tapauksessa hallinto-oikeus katsoi, että kulut tuomioistuimien käsittelystä tulee korvata yhtiölle²⁴⁹. Joissakin tapauksissa siis hallintotuomioistuin voi ottaa huomioon verovelvollisen aktiivisuuden. Toisaalta myös viranomaisen passiivisuus voi olla yhtäläillä perusteina kulujen korvaamiselle.

Ennakkoratkaisujen osalta kuluja korvattiin neljässä asiassa. Tulosta voidaan pitää melko poikkeuksellisenä, koska periaatteessa ennakkoratkaisun luonteen ja tulkinnanvaraisuuden vuoksi kulujen korvaaminen ei yleensä tule kyseeseen näissä tapauksissa. Ensimmäisessä asiassa hallinto-oikeus perusti kulujen korvaamisen sille, että viranomaisen ei ennakkoratkaisua tehdessään ollut pyytänyt hakijaa täydentämään hakemustaan olennaisilta osilta. Tämän vuoksi ennakkoratkaisun hakija joutui hallinto-oikeuden mukaan valittamaan asiasta.²⁵⁰ Kolme muuta tapausta liittyivät samaan asiaan, jossa ennakkoratkaisu koski tuloverolain 80 §:n 8 kohdan mukaisen verovapauden soveltamisesta yhtiön maksamaan korvaukseen. Oikeudenkäyntikulujen korvausta perusteltiin

²⁴⁹ Toisaalta VOVA oli vastineessa vedonnut verovelvollisen passiivisuuteen verotarkastus- ja maksuunpanopäätös vaiheessa, mikä olisi tullut VOVA:n mukaan ottaa huomioon oikeudenkäyntikulujen määrättäessä. Hallinto-oikeus oikeudenkäyntikulujen tuomitessaan otti huomioon kuitenkin vain toiminnan hallinto-oikeudessa.

²⁵⁰ VOVA valitti kyseisestä päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Valitushakemuksessaan oikeudenvalvontayksikkö vaati kulujen hylkäämistä sillä perusteella, että vaikka ennakkoratkaisua annettaessa hakijaa olisikin pyydetty täydentämään hakemustaan tuloverotuksen ja lahjaverotuksen rajanvetoon liittyen, ennakkoratkaisu olisi voinut olla sisällöltään samanlainen kuin annettu ennakkoratkaisu. Tämän lisäksi VOVA piti asiaa tulkinnanvaraisena. KHO ei myöntänyt asiaan valituslupaa.

asiassa annetun ratkaisun lisäksi sillä, että ennakkoratkaisua antaessa ei ollut otettu huomioon lain esitöitä ja Verohallinnon omaa ohjeistusta asiassa²⁵¹.

Näiden neljän ennakkoratkaisun perusteella voitaisiin päätellä, että kulujen korvaaminen voi tulla ennakkoratkaisusta valitettaessa kyseeseen silloin, kun Verohallinto ennakkoratkaisua lausueessaan tekee menettelyvirheen tai päätös voidaan selkeästi todeta virheelliseksi. Tapauksissa taustalla olevana perusteena vaikutti olevan, että muutoksenhaku olisi voitu välttää, jos Verohallinto olisi menetellyt toisin ennakkoratkaisua antaessaan. Suurin osa ennakkoratkaisuista kuitenkin liittyy tulkinnanvaraisiin asioihin, joissa ei yleensä voida katsoa tapahtuneen viranomaisen virhettä. Pääsääntönä siis voitaisiin edelleen pitää sitä, että ennakkoratkaisun luonteen vuoksi oikeudenkäyntikuluja ei korvata.

Yhdessä tapauksessa, joka oli jakautunut arvonnlisäverotuksen ja tuloverotuksen osalta kahteen hallinto-oikeuteen Oulun hallinto-oikeus jätti kulut tuloverotusta koskevassa pääasiassa korvaamatta, mutta Helsingin hallinto-oikeus tuomitsi osan kuluista korvattavaksi. Tämä sinällään on poikkeuksellista, koska molemmat tapaukset perustuivat samaan verotarkastukseen ja molemmissa oli kyse arvioverotuksen perusteista. Toisaalta merkitystä voi olla myös sillä, että oikeudenvalvontayksikkö oli arvonnlisäverotukseen liittyvässä vastineessaan jättänyt arvioverotuksen alentamisen hallinto-oikeuden harkintaan. Helsingin hallinto-oikeudella oli myös käytettävissään Oulun hallinto-oikeuden päätös, jossa yksi tuomareista oli äänestyslausunnossaan todennut, että asiassa ei ole arvioverotuksen edellytyksiä ja tähän perustuen tuomari olisi korvannut oikeudenkäyntikulut osittain. Helsingin hallinto-oikeus totesi myös perusteluissaan, ettei arvioverotuksen perustetta voida pitää oikeana. Ratkaisuun perustuen hallinto-oikeus korvasi myös oikeudenkäyntikulut osittain verovelvolliselle.

Korvatuista kuluista lähes 90 % oli asiamieskuluja, jotka korvattiin laskuun perustuen. Näiden asiamieskulujen lisäksi yhdessä tapauksessa korvattiin myös asiantuntijalausunkuluja ja yhdessä asiassa, jossa oli myönnetty suullinen käsittely, korvattiin verovel-

²⁵¹ Kaikissa kolmessa asiassa VOVA esitti pääasian hyväksymistä, vaikka se ei puoltanut oikeudenkäyntikulujen korvaamista.

volliselle asianajokuluja sekä todistajien kulut²⁵². Poikkeuksellisesti yhdessä hallinto-oikeuden päätöksessä luonnolliselle henkilölle korvattiin valituksen laatimisesta ja vastineen antamisesta aiheutuneita omia kuluja. Verovelvollinen oli tässä kuitenkin toimitannut erittelyn kulukorvauksen perusteista eli valituksen laatimiseen käytetyistä tunneista sekä tuntiveloituksesta. Kahdessa tapauksessa kulujen laatu ei käynyt ilmi asiakirjoista.

Hallinto-oikeus tuomitsi eräässä päätöksessään kuluja korvattavaksi, vaikka yhtiö ei ollut esittänyt tarkkaa korvattavaa summaa. Päätöksen voidaan katsoa olevan joiltain osin poikkeavan lain sanamuodosta²⁵³, koska lain mukaan oikeudenkäyntikuluista tulisi aina esittää yksilöity selvitys, jotta voidaan todeta kulujen sisältö ja kohtuullisuus.²⁵⁴ Samoin myös, kun yhtiölle ja sen neljä osakkaalle tuomittiin oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi, olivat kaikki viisi esittäneet saman selvityksen kuluista, muttei niiden jakautumisesta yhtiön ja osakkaiden kesken. Hallinto-oikeus tuomitsi tässä tapauksessa saman kohtuulliseksi harkitun summan kaikille korvattavaksi ilman tarkempaa selvitystä.

6.4 Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kannan merkitys

Tutkimukseen valikoituneista päätöksistä tutkittiin sekä kaikista 240 päätöksestä että lisäotokseen valituista päätöksistä Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön kanta pääasiaan ja oikeudenkäyntikuluihin. Oikeudenvalvontayksikön kanta pääasiaan saatiin selville 89 %:ssa, koska lopuissa 11 %:ssa oikeudenvalvontayksikköä ei kuultu VML 69.2 §:n perustuen. VOVA:n kanta oikeudenkäyntikuluihin saatiin selville puolestaan 80 %:ssa.²⁵⁵ Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö ei puoltanut yhdessäkään tapauksessa oikeudenkäyntikulujen korvaamista verovelvolliselle. Oikeudenvalvontayksikkö katsoi

²⁵² Todistajille maksetut korvaukset olivat noin kolmasosan korvatuista kuluista.

²⁵³ OK 21:14.1 § todetaan, että vaatimuksessa on eriteltävä oikeudenkäyntikulujen määrä ja niiden perusteet.

²⁵⁴ Toisaalta esimerkiksi Helsingin hallinto-oikeus 5.5.2010 nro 10/0543/1, jossa oli kyseessä valmisteverotus, hallinto-oikeus myös tuomitsi tullipiiriin korvaamaan A:lle oikeudenkäyntikuluja ilman A:n selvitystä kuluista. Tämä päätös kuitenkin kumottiin KHO 2011:41 päätöksellä, kun korkein hallinto-oikeus palautti asian takaisin hallinto-oikeuteen pääasian osalta, jolloin myös oikeudenkäyntikulujen osalta asia tuli uudelleen arvioitavaksi. A ei saanut korvausta kuluistaan KHO:ssa.

²⁵⁵ Prosenttiosuudet on otettu 240 päätöksestä. Lisäotoksessa (11 kpl) oikeudenvalvontayksikön kanta saatiin kaikissa päätöksissä selville. Oikeudenkäyntikulujen osalta prosenttiosuutta laski se, että osassa valituksia oikeudenkäyntikuluvaatimus oli esitetty vasta verovelvollisen lisävastineessa. Tällöin vaatimukseen ei VOVA:n varsinaisessa vastineessa voitu ottaa kantaa.

poikkeuksetta, ettei HLL 74 § mukaisia perusteita ollut kulujen korvaamiselle. Osassa tilanteita VOVA saattoi kuitenkin pitää kuluja kohtuullisena määrältään tai saattoi jättää kulujen määrän hallinto-oikeuden harkintaan, mikäli hallinto-oikeus oikeudenvallontayksikön kannasta huolimatta tuomitsi kuluja korvattavaksi. Useissa vastineissa oikeudenvallontayksikkö huomautti myös siitä, ettei oikaisuvaatimusvaiheen kuluja tule korvata tai ettei yhtiölle tule korvata arvonalisäveron osuutta.

Vaikka oikeudenvallontayksikkö ei puoltanut kulujen korvaamista, niin jonkinlaista vaikutusta oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen voitaisiin tutkimuksen perusteella katsoa olevan sillä, mikä on oikeudenvallontayksikön kanta pääasian ratkaisuun. Pääasian osalta VOVA esitti verovelvollisen valituksen hylkäämistä tai oman valituksensa hyväksymistä 88 %:ssa tapauksista, joissa oikeudenkäyntikuluja oli vaadittu. Verovelvollisen valituksen hyväksymistä kokonaan esitettiin 4 %:ssa ja osittain 3 %:ssa. Hallinto-oikeuden harkintaan pääasia jätettiin hiukan alle 4 %:ssa.²⁵⁶

Tutkimuksen perusteella voitaisiin sanoa, että oikeudenvallontayksikkö siis puoltaa tai esittää verovelvollisen valituksen hyväksymistä tukevia perusteluita vastineessaan melko harvoin. Tämä myös merkitsee, että hallinto-oikeus saattaa niissä tapauksissa, joissa oikeudenvallontayksikkö puoltaa asiaa, katsoa puoltamisen olevan eräänlainen merkki siitä, että asiassa on tapahtunut viranomaisen virhe.

Yhdessätoista tapauksessa (37 %), missä kuluja korvattiin verovelvolliselle, oikeudenvallontayksikkö oli jättänyt asian joko kokonaan hallinto-oikeuden harkintaan tai puoltanut vaatimuksen hyväksymistä kokonaan tai osittain. Valituksiin, joihin oikeudenvallontayksikkö oli esittänyt muun kuin hylkäävän kannan pääasiaan, viidessä kulut korvattiin viranomaisen virheeseen perustuen, viidessä päätöksen lopputulokseen perustuen ja yhdessä kohtuuttomuuteen perustuen. Usein hallinto-oikeudet toivat päätöksessään myös esiin sen, että oikeudenvallontayksikkö on puoltanut valituksen hyväksymistä tai että se ei ole vastustanut valituksen hyväksymistä. Oikeudenvallontayksikön verovelvollisen valituksen puoltamisella ja sen vastineessaan esittämät seikoilla voi siis olla

²⁵⁶ Lopuissa oikeudenvallontayksikkö esitti, että asia tulee palauttaa takaisin Verohallintoon tai yksikkö peruutti itse valituksensa esimerkiksi silloin, kun KHO antoi asiaa koskevan ennakkoratkaisun ennen hallinto-oikeuden päätöstä.

vaikutusta siihen, tuomitseeko hallinto-oikeus oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi. Suoraan ei voida kuitenkaan sanoa, että oikeudenvalvontayksikön myönteinen kanta pääasiaan tai valituksen osittainen puoltaminen aiheuttaisivat automaattisesti kulujen korvaamisen.

Vertaillessa päätöksiä, joissa kuluja korvattiin ja oikeudenvalvontayksikkö puolsi valituksen hyväksymistä, niihin, joissa kuluja ei korvattu valituksen puoltamisesta huolimatta, huomattiin, että olosuhteilla, näytön esittämisen vaiheella ja hallinto-oikeuden pääasiaa koskevalla ratkaisulla on ratkaiseva vaikutus kulujen korvaamiseen. Esimerkiksi silloin, kun verovelvollinen hallinto-oikeuden käsittelyn aikana esittää uutta selvitystä, minkä vuoksi oikeudenvalvontayksikkö puoltaa valituksen hyväksymistä, eivät hallinto-oikeudet korvanneet kuluja. Myös silloin, kun hallinto-oikeudet päätyivät hylkäämään verovelvollisen valituksen, ei oikeudenvalvontayksikön kannalla pääasiaan ollut merkitystä kulujen korvaamiseen, koska vaatimus hylättiin ratkaisun lopputulokseen perustuen.²⁵⁷

Oikeudenvalvontayksikön vastineella ei siis voida tutkimuksen perusteella katsoa olevan ratkaisevaa merkitystä oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen, mutta hallinto-oikeus voi antaa sille painoarvoa tilanteissa, joissa se itse päätyy oikeudenvalvontayksikön kanssa samaan johtopääkseen pääasiassa ja harkitsee kulujen korvaamista. Lisäksi oikeudenvalvontayksikön kannalla pääasiaan voi olla merkitystä silloin, kun pohditaan onko asiassa sattunut viranomaisen virhettä. Kuluja korvattiin esimerkiksi silloin, kun oikeudenvalvontayksikkö vastineessaan toi esille sellaisia valituksen hyväksymistä puoltavia seikkoja, jotka Verohallinnon olisi tullut ottaa huomioon jo oikaisuvaatimuvaiheessa, ennakkoratkaisua lausuesssa tai verotuspäätöstä tehdessä. Lisäksi kuluja korvattiin silloin, kun yksikkö suoraan totesi, että verovelvollisen vastineessaan esittämät perustelut puoltavat valituksen hyväksymistä.

²⁵⁷ Yhdessä hallinto-oikeuden päätöksessä oikeudenvalvontayksikkö puolsi verovelvollisen valituksen hyväksymistä, mutta hallinto-oikeus päätyi toiseen lopputulokseen ja hylkäsi valituksen sekä oikeudenkäyntikuluvaatimuksen.

6.5 Oikeudenkäyntikulut korkeimmassa hallinto-oikeudessa

Kaikista 240 hallinto-oikeuden päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen oli valitettu yhteensä 95 asiassa eli noin 40 %:ssa kaikista päätöksistä. Keskimäärin hallinto-oikeuksien päätöksistä on valitettu noin 25 %:sta KHO:on²⁵⁸. Tästä huomataan, että oikeudenkäyntikuluja vaadittaessa valitetaan keskimääräistä useammin korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Pääasiassa valittajana KHO:ssa oli verovelvollinen. Helmikuun 2015 loppuun mennessä vielä 51 valitusta odotti KHO:n ratkaisua. Kaikkiaan 44 valitukseen KHO siis on antanut ratkaisun. Näistä korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa 40 tapauksessa. Neljään valitukseen KHO myönsi valitusluvan ja antoi ratkaisun. Yksi näistä KHO:n päätöksistä on vuosikirjaratkaisu²⁵⁹. Kolmesta muusta päätöksestä kaksi on KHO:n julkaisematonta ratkaisua ja yhdestä KHO julkaisi lyhyen ratkaisuselosteen²⁶⁰.

Korkeimpaan hallinto-oikeuteen valitetuista päätöksistä ei tutkimusekonomisista syistä hankittu kaikkia asiakirjoja, jolloin käytettävissä olevista asiakirjoista ei selvinnyt kaikkia tietoja. Varsinkin silloin, kun KHO ei myöntänyt valituslupaa, ei oikeudenkäyntikuluvaatimusta voitu selvittää käytettävissä olevista asiakirjoista. Osassa valituksia asiakirjoista kuitenkin selvisi, onko oikeudenkäyntikuluvaatimus tehty. Näistä monessa tapauksessa oikeudenkäyntikuluvaatimusta ei yksilöity. Osassa valituksia puolestaan oikeudenkäyntikuluvaatimusta ei esitetty ollenkaan KHO:ssa, vaikka se oli esitetty hallinto-oikeudessa. Tähän syynä voisi olla esimerkiksi se, että hallinto-oikeus perusteli oikeudenkäyntikulujen hylkäämistä asian tulkinnanvaraisuudella. Tällöin verovelvollinen ei välttämättä halunnut esittää vaatimusta KHO:ssa, koska tulkinnanvaraisessa asiassa kuluja harvoin korvataan.

Valituksia, joihin asiakirjoista selvisi oikeudenkäyntikuluvaatimuksen määrä, oli kaksitoista kappaletta. Oikeudenkäyntikulujen keskiarvoksi näistä saatiin 9279 euroa ja mediaaniksi 1750 euroa. Korkeaa keskiarvoa selittää se, että yksi vaatimuksista oli määräl-

²⁵⁸ Keskimääräinen valitusprosentti on laskettu vuosien 2010–2014 valitusprosenttien keskiarvona.

²⁵⁹ kts. KHO:2014:191

²⁶⁰ kts. KHO 25.11.2014 T 3691

tään 70 000 euroa. Vaatimuksen perusteena tässä oli vahingonkorvaus.²⁶¹ Toinen suuri vaatimus, joka korotti keskiarvoa, oli määrältään 17 220 euroa²⁶². Tässä vaatimusta perusteltiin sillä, että Verohallinto on toiminnallaan aiheuttanut turhan prosessin ja että Verohallinnon menettelyä voidaan pitää tahallisenä, koska ratkaisu oli olennaisesti risti-riidassa vakiintuneen oikeus- ja verotuskäytännön kanssa. KHO ei myöntänyt valituslupaa asiassa.

Niissä tapauksissa, joissa ei hallinto-oikeuden päätökseen myönnetty valituslupaa, valituskielto ulottui myös oikeudenkäyntikuluihin. Näissä tapauksissa siis hallinto-oikeuden tuomio oikeudenkäyntikuluista jäi lainvoimaiseksi eikä KHO ottanut kantaa kulukysymykseen erikseen.

Neljässä valituksessa, joille valituslupa myönnettiin, oikeudenkäyntikuluja ei korvattu verovelvolliselle. Perusteluina kaikissa oli asiassa annettu ratkaisu. Kahdessa asiassa oli kyseessä arvonlisäverotuksen ennakkoratkaisu, yhdessä viivästysseuraamusten poistamista koskeva valitus ja yhdessä varainsiirtoverotus. Toinen arvonlisäveroa koskevista ennakkoratkaisuista oli oikeudenvalvontayksikön valitus, jossa hallinto-oikeus oli hyväksynyt verovelvollisen valituksen²⁶³. Oikeudenvalvontayksikkö valitti asiasta ja korkein hallinto-oikeus hyväksyi valituksen. KHO kumosi hallinto-oikeuden päätöksen, joten verovelvollisen hävitessä juttunsa myöskään oikeudenkäyntikuluja ei korvattu asian lopputulokseen perustuen.

Kolmessa asiassa verovelvollinen oli valittajana, koska hallinto-oikeus oli niissä hylännyt sekä oikeudenkäyntikuluja että pääasiaa koskevan valituksen. Yhdessä valituksessa, josta julkaistiin lyhyt ratkaisuseloste, ei oikeudenkäyntikuluja vaadittu KHO:ssa korvattavaksi, vaikka oikeudenkäyntikuluvaatimus oli esitetty hallinto-oikeudessa.²⁶⁴ KHO ei

²⁶¹ Sama yhtiö esitti samankaltaisen 58 000 euron oikeudenkäyntikuluvaatimuksen hallinto-oikeudessa, ja hallinto-oikeus totesi, ettei se tutki vahingonkorvausvaatimusta. KHO ei myöntänyt yhtiölle valituslupaa.

²⁶² Käytettävissä olevista asiakirjoista ei ilmennyt, mitä kuluja summa sisältää, sillä muutoksenhakija varasi itselleen tilaisuuden toimittaa myöhemmin selvityksen oikeudenkäyntikulujen määrästä ja perusteista.

²⁶³ Hallinto-oikeus jätti oikeudenkäyntikulut korvaamatta asian tulkinnanvaraisuuteen perustuen. Oikeudenkäyntikuluvaatimus KHO:ssa oli 2000 euroa.

²⁶⁴ Oikeudenkäyntikuluvaatimusta ei ollut arvonlisäveroasiassa yksilöity ja viivästysseuraamuksia koskevassa asiassa se oli 8000 euroa.

näin ollen päätöksessään ottanut kantaa oikeudenkäyntikuluihin. Kaikissa valituksessa VOVA esitti valituksen hylkäämistä.

Käytännössä silloin, kun oikeudenkäyntikuluja tuomitaan hallinto-oikeudessa korvattavaksi, verovelvollisen valitus on hyväksytty kokonaan tai pääosin. Näin ollen yleensä näistä päätöksistä VOVA on asianosaisena se, joka valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Yhdessäkään valituksessa ei ollut kysymys kuitenkaan pelkästään siitä, että kuluja oli korvattu verovelvolliselle vaan valitus koski pääasiasta annettua hallinto-oikeuden ratkaisua. Päätöksistä, joissa oikeudenkäyntikuluja oli tuomittu korvattavaksi, VOVA valitti viidestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Näistä päätöksistä kaksi oli selaista, joissa hallinto-oikeus oli äänestänyt asiassa. Toisessa äänestyslausunto tosin koski asian perusteluja.

Vuoden 2015 helmikuun loppuun mennessä viidestä valituksesta kahteen oli saatu KHO:n ratkaisu. Vielä ratkaisemattomissa valituksista kahdessa vaaditaan oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi KHO:ssa. Toisessa vaatimuksen määrä on 545,60 euroa ja toisessa 375 euroa. Kolmannessa ratkaisemattomassa asiassa VOVA on vasta tehnyt valituksen KHO:on, joten verovelvollisen oikeudenkäyntikuluvaatimusta ei vielä saatu selville. Pääasiaan sovellettu laki on kahdessa valituksessa tuloverolaki ja yhdessä arvonnäisäverolaki. Kahdesta ratkaistusta päätöksestä kumpaankaan korkein hallinto-oikeus ei myöntänyt valituslupaa, jolloin hallinto-oikeuden päätös pääasian ja oikeudenkäyntikulujen osalta jäi lainvoimaiseksi.

6.6 Yhteenveto

Tutkimuksesta ilmeni, että oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on harvinaista veroasioissa. Analysoitava aineisto kattoi yhteensä 240 hallinto-oikeuden päätöstä, jossa kuluja oli vaadittu korvattavaksi. Kuluja oli korvattu 19 päätöksessä eli noin 8 %:ssa koko aineistosta. Vaatimukset keskittyivät pääasiassa Helsingin ja Turun hallinto-oikeuksiin. Verolajeissa vaatimukset eivät puolestaan keskittyneet mihinkään tiettyyn verolajiin eivätkä olleet suoraan sidoksissa pääasian verointressin suuruuteen. Useimmin oikeudenkäyntikuluja vaadittiin, kun peruspäätöksenä oli oikaisu verovelvollisen vahingoksi.

Lisäksi oikeudenkäyntikuluja vaadittiin useasti silloin korvattavaksi, kun pääasia liittyi verotarkastuksissa esille nousseisiin asioihin. Vaadittujen kulujen keskiarvoksi muodostui noin 7 300 euroa. Yleensä kuluvaatimus perustettiin viranomaisen virheeseen tai oikeudenvalvontayksikön perusteettomaan valitukseen. Vaaditut kulut olivat pääasiassa asiamieskuluja. Hallinto-oikeudet hylkäsivät pääasiaa koskevan valituksen kokonaisuudessaan 48 %:ssa ja oikeudenkäyntikulut 92 %:ssa.

Tutkimuksesta voidaan päätellä, että oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on edelleen varsin harvinaista veroasioissa. Tarkasteluun valikoitui lisäotoksen jälkeen yhteensä 30 päätöstä, joissa kaikissa kuluja oli korvattu verovelvolliselle. Päätösten, joissa kuluja korvattiin, jakauma hallinto-oikeuksien välillä muuttui tämän lisäotoksen vuoksi. Myös päätöksissä, joissa kuluja korvattiin, pääasian sovellettujen verolajien välinen jakauma oli tasainen. Edelleen peruspäätöksenä oli yleisimmin oikaisu verovelvollisen vahingoksi. Korvatut kulut olivat keskimäärin 4 500 euroa. Hallinto-oikeudet alensivat tai kohdullistivat korvattavia kuluja keskimäärin 60 % vaaditusta. Alentaminen oli yleensä kytköksissä oikaisuvaatimusvaiheen kulujen korvauskelvottomuuteen tai arvonlisäveron osuuteen. Tutkimus osoitti myös, että kulukorvaus voi tulla kyseeseen ennakkoratkaisuasioissa, jos Verohallinto ennakkoratkaisua antaessaan on tehnyt selkeän virheen sekä sen, että Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön vastineessaan esittämällä kannalla pääasiaan voi olla vaikutusta kulujen korvaamiseen.

Oikeudenkäyntikuluja koskevassa muutoksenhaussa valitusprosentti korkeimpaan hallinto-oikeuteen oli keskimääräistä suurempi, mikä kuvastaa sitä, että oikeudenkäyntikulujen korvaamisen vaatiminen liittyy sellaisiin asioihin, joista halutaan keskimääräistä enemmän valittaa. Toisaalta KHO myönsi vain harvoissa tapauksissa valituslupan. Pääasiassa KHO ei myöntänyt valituslupaa, jolloin valituskielto ulottui myös oikeudenkäyntikuluihin. Hallinto-oikeuden päätöksistä, joissa kuluja korvattiin, valitti VOVA viidestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Kahdessa tapauksessa KHO ei myöntänyt valituslupaa. Oikeudenvalvontayksikön valitukset KHO:on koskivat kuitenkin pääasiaa, eivätkä yksin oikeudenkäyntikuluja.

7 OIKEUDENKÄYNTIKULUJEN KORVAAMISTA KOSKEVAN SÄÄNTELYN KEHITTÄMINEN

7.1 Hallintolainkäyttölain pykälien uudistaminen

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevasta tutkimuksesta voidaan päätellä, että kulujen korvaaminen on edelleen harvinaista veroprosessissa. Oikeudenkäyntikulujen korvaamisen sääntelyä onkin ehdotettu kehitettäväksi yleisesti hallintoasioissa, jotta kulujen korvaaminen tulisi mahdollisesti useammin kyseeseen. Oikeusministeriön työryhmä julkaisi vuonna 2011 mietinnön hallintolainkäyttölain kehittämisestä, jossa ehdotettiin muun ohella myös oikeudenkäyntikuluja koskevan sääntelyn uudistamista hallintoasioissa. Mietinnössä todettiin esimerkiksi nykyisten säännösten tulkinnanvaraisuuden aiheuttavan usein sen, että oikeudenkäyntikulut jäävät valittajan vahingoksi. Ongelmana työryhmä piti lisäksi sitä, että oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva käytäntö on epäyhtenäistä hallintotuomioistuimissa.²⁶⁵

Hallintolainkäyttölain 74 §:n tulkinnanvaraisuudella on myös vaikutusta veroprosessissa syntyneiden kulujen korvaamiseen. Tutkimuksesta huomattiin, että hallinto-oikeuksissa HLL 74 §:ä tulkittiin melko tiukasti eli kulut jäivät usein verovelvollisen vahingoksi. Kulujen korvaamista koskevan käytännön epäyhtenäisyys voi johtua muun muassa kohtuuttomuusharkintaan sisältyvästä subjektiivisuudesta, sekä siitä, että hallinto-oikeudet tulkitsevat eri tavoin viranomaisen virhettä. Koska jokaisella ihmisellä on käytännössä erilainen käsitys kohtuuttomuudesta, niin myös hallinto-oikeuksien välillä voi muodostua hyvin erilaiset perusteet arvioida kohtuuttomuutta. Viranomaisen virheen arviointi on sinällään helpompaa, koska selvä virhe on yleensä objektiivisesti todettavissa²⁶⁶. Hallinto-oikeudet avasivat kuluja korvattaessa kohtuuttomuutta yleensä asiamieskulujen määrällä. Tämä on yksi lain esitöidenkin näkökulma kulujen korvaamiseen vaikuttavaan kokonaisarviointiin²⁶⁷. Hallintolainkäytössä kohtuuttomuuden arviointi tuo nimenomaan

²⁶⁵ OM 2011a, s. 53–54.

²⁶⁶ Esimerkiksi selvästi lainvastainen päätös voidaan yleensä todeta objektiivisesti viranomaisen virheeksi.

²⁶⁷ Lain esitöissä kokonaisharkinnassa tulee ottaa huomioon oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa riidan kohteeseen tai henkilön maksukykyyn. HE 217/1995.

lisää joustavuutta kulujen korvaamiseen, mutta toisaalta esimerkiksi veroprosessissa kohtuuttomuuden arviointi voi olla monessa tilanteessa aiheuttaa että kulut jäävät korvaamatta.

Esityksessä ehdotetaan oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuutta koskevien säännösten täsmentämistä sekä korvausvelvollisuuden laajentamista. Peruslähdekohdat eli asiassa annettu ratkaisu ja kohtuuttomuusharkinta halutaan edelleen pitää muuttumattomina²⁶⁸, mikä vaikuttaa perustellulta jos säännöksen joustavuus ja mukautuvuus eri hallintolainkäytön tilanteisiin halutaan säilyttää. Korvausvelvollisuuden perusteiden arviointiin vaikuttavia seikkoja työryhmä halusi kuitenkin tarkentaa ja kirjata ne lakiin nykyistä yksityiskohtaisemmin. Kulujen korvaamiseen vaikuttavina asioina ehdotettiin esimerkiksi asian oikeudellista epäselvyyttä, oikeudenkäyntiin johtaneita seikkoja, osapuolen omaa toimintaa ja asian merkitystä osapuolelle²⁶⁹. Korvattavaan määrään vaikuttavina seikkoina otettaisiin huomioon oikeusriidan kohteen merkitys ja osapuolen maksukyky.²⁷⁰

Työryhmä halusi täsmentää myös viranomaisen korvausvelvollisuutta niin, että viranomaisen selvästi lainvastainen päätöksenteko aiheuttaisi korvausvastuun.²⁷¹ Muulla viranomaisen virheellisellä toiminnalla tarkoitettaisiin toimivallan ylitystä ja harkintavallan väärinkäyttöä. Yksityisen korvausvelvollisuutta ei haluttu muuttaa, mutta esityksessä todetaan, että erityislaeissa voidaan säätää pääsääntöön poikkeus ja laajentaa korvausvelvollisuutta.²⁷²

Viittauksia oikeudenkäymiskaareen haluttiin myös vähentää lisäämällä säännökset korvattavista kuluista, korvausvaatimuksen tekemisestä, yhteisvastuullisesta korvaamisesta ja oikeudenkäyntikuluille määrättävästä viivästyskorosta suoraan hallintolainkäyttöla-

²⁶⁸ OM 2011a, s. 62–63.

²⁶⁹ Edelleen arviointiluetteloa ei voida pitää tyhjentävänä. Oikeudellinen epäselvyys eli toisin sanoen tulkinnanvaraisuus olisi esityksen mukaan edelleen peruste poistaa vastapuolen korvausvelvollisuus tai alentaa sitä. Muiden seikkojen arvioinnissa otettaisiin huomioon esimerkiksi oikeusriidan luonne, myötävaikutus asian selvittämiseen ja asian oikeudellinen tai taloudellinen merkitys. OM 2011a, s. 190.

²⁷⁰ OM 2011a, s. 63.

²⁷¹ OM 2011a, s. 63.

²⁷² OM 2011a, s.190–191. Muun muassa hankintalaki sisältää poikkeuksen yksityisen korvausvelvollisuuden poikkeuksellisesta soveltamisesta.

kiin.²⁷³ Viittausten vähentäminen varmasti selkeyttäisi säännösten soveltamista, ja toisaalta näin voitaisiin ottaa säännösten sanamuotoa kirjoitettaessa hallintoasioiden erityispiirteet huomioon. Näin esimerkiksi oikeudenkäynnin tarpeeton pitkittäminen voidaan määritellä mietinnön mukaan tarkemmin tarkoittamaan uuden selvityksen tai sivuvaatimuksen esittämistä vasta toisen osapuolen kuulemisen jälkeen, jos selvitys tai vaatimus olisi voitu esittää jo aikaisemmin. Tämän lisäksi pitkittämistä olisi mietinnön mukaan sellaisen väitteen esittäminen, jonka osapuoli tietää ilmeisen aiheettomaksi ja oikeudenkäynnin tarpeetonta viivyttämistä olisi osapuolen jääminen pois suullisesta tai muusta käsittelystä ilman laillista estettä. Korvattavat kulut pysyisivät pääosin nykyistä vastaavina, mutta joiltain osin korvauskelpoisia kuluja ehdotettiin laajennettavaksi nykyisestä²⁷⁴.

Kun työryhmän mietintö lähti lausuntokierrokselle, esitettiin lausunnoissa ristiriitaisia kommentteja oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevan sääntelyn muuttamisesta. Ehdotusten tavoitteita kannatettiin useissa lausunnoissa, mutta ehdotusten sisällöstä esitettiin erilaisia käsityksiä.²⁷⁵ Osittain nähtiin, että tarkempi viranomaisen virheellisyys määrittely johtaa tosiasiasa korvausvelvollisuuden kaventumiseen, koska korvausvelvollisuus edellyttäisi käytännössä karkeaa virhettä. Lausunnoissa myös ehdotettiin säännöksen sanamuodon tarkistamista.²⁷⁶ Viranomaisen virhettä arvioidaan tutkimuksen perusteella jo varsin tiukasti veroasioissa, joten virheen tarkempi määrittely ei välttämättä johtaisi korvausvelvollisuuden kaventumiseen nykyisestä.

7.2 Korvausvelvollisuuden laajentaminen

Veroasioiden erityispiirteillä on vaikutusta HLL 74 §:n soveltamiseen. Esimerkiksi veroasioiden tulkinnanvaraisuudella on usein vaikutusta siihen, korvataanko kuluja verovelvolliselle. Mietinnössä ehdotettiin kulujen korvaamista koskevaan pykälään lisättä-

²⁷³ OM 2011a, s. 63.

²⁷⁴ Esimerkiksi korvattaviin kuluihin lukeutuisi muut oikeudenkäyntiin välttämättä liittyvät kulut esimerkiksi tulkin käytöstä aiheutuneet kulut. OM 2011a, s. 192–194.

²⁷⁵ OM 2011b, s. 14.

²⁷⁶ Näin esim. OM 2011b, Valtionvarainministeriön (liite 1) ja KHO:n lausunnot (liite 4).

vän oikeudellisesti epäselvät tilanteet²⁷⁷. Vaikka oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat säännökset uudistettaisiin ministeriön mietinnön mukaisiksi, veroasioissa kyseisen pykälän uusi sanamuoto säilyttäisi kulujen korvaamista koskevan käytännön mahdollisesti ennallaan tai voisi jopa kaventaa verovelvollisen kulujen korvaamista, koska verolait mahdollistavat usein hyvinkin laajan tulkintamahdollisuuden²⁷⁸. Lisäksi pykälä ei huomio tarpeeksi veroprosessissa esiintyvää kaksiasianosaissuhdetta Veronsaajien oikeudenvalvontayksikön ja verovelvollisen välillä. Koska kulujen korvaaminen tulee varsin harvoin kyseeseen veroasioissa, on perusteltua pohtia tulisiko korvausvelvollisuutta laajentaa, niin että kuluja mahdollisesti korvattaisiin useammin sekä sitä, että kulukorvaus laajennettaisiin koskemaan myös oikaisuvaatimusvaihetta.

Oikeusministeriön mietintöön annetuissa lausunnoissa ehdotettiin kulukorvauksen laajentamisesta niin, että hallintomenettelyn kulut lukeutuisivat korvattaviin kuluihin²⁷⁹. Korvattavien kulujen laajentaminen niin, että oikaisuvaatimusvaiheen kulut tulisivat myös korvattaviksi, vaikuttaisi perustellulta etenkin silloin, kun oikaisuvaatimusvaihe on pakollinen esivaihe ennen muutoksenhakua hallinto-oikeuteen. Tutkimuksessa kävi ilmi, että hallinto-oikeuksien tuomitsema kulukorvaus oli noin 60 % vaaditusta. Kulukorvauksen alentaminen johtui usein juuri siitä, ettei verovelvollinen voinut saada oikaisuvaatimusvaiheen kuluja korvatuksi tai siitä, että arvonlisäveroa sisältyi vaatimukseen ja kyseessä oli yhtiö. Kulukorvauksen taso ei hallinto-oikeuksissa tästä syystä välttämättä ole kaikkiiin prosessista aiheutuneisiin kuluihin nähden kovin korkea. Koska oikaisuvaatimusvaiheen kulut eivät tule korvattavaksi, voidaan pohtia voisiko esimerkiksi kohtuullinen taso olla nykyistä korkeampi yleisesti hallintotuomioistuimissa²⁸⁰. Veroasioiden muutoksenhaussa tieto siitä, ettei kuluja korvata saattaa joissakin tilanteissa estää asiantuntija-avun käyttöä, vaikka se olisi tarpeen.

²⁷⁷ Tällä oikeudellisella epäselvyydellä tarkoitettaisiin, että jos asia on ollut aidosti tulkinnanvarainen tai muuten epäselvä, tämä olisi erityinen syy, joka voi poistaa vastapuolen korvausvelvollisuuden tai alentaa sitä. OM 2011a, s. 190.

²⁷⁸ OM 2011b, Veronmaksajien keskusliiton lausunto (liite 10)

²⁷⁹ OM 2011b, Suomen Asianajajaliitto esitti vastaavan näkemyksen lausunnossaan (liite 9).

²⁸⁰ Tällaisen näkemyksen esittänyt esim. Urpilainen 2014a. Kohtuullista tasoa voitaisiin nostaa esimerkiksi sillä, että vaikka oikaisuvaatimusvaiheen kuluja ei korvattaisi, niin hallinto-oikeus ei kohtuullistaisi kuluja enää tuomioistuinkäsittelystä aiheutuneiden kulujen osalta.

Oikeusministeriön työryhmän mietinnöstä annetuista lausunnoissa vaadittiin myös korvausvelvollisuuden laajentamista tilanteisiin, joissa VOVA hakee muutosta verotukseen. Tällaisissa tilanteissa kulut tulisi lausunnon mukaan korvata, vaikka verotusta muutettaisiin verovelvollisen vahingoksi.²⁸¹ Koska oikeudenvallontayksikkö tavoittelee toiminnallaan yhdenmukaisempaa verojärjestelmää, kohdistuvat valitukset pääasiassa jollain tavalla tulkinnanvaraisiin asioihin. Yleensä hallintotuomioistuimet eivät näissä tilanteissa tulkinnanvaraisuuden vuoksi korvaa oikeudenkäyntikuluja. Oikeudenvallontayksiköllä voidaan katsoa myös olevan perusteltu syy näissä tilanteissa hakea muutosta verotukseen.

Tutkimuksessa vain yhdessä tapauksessa korvattiin oikeudenkäyntikuluja, kun oikeudenvallontayksikkö haki asiaan muutosta. Tuomioistuinten pääasiallisen linjan kulujen korvaamisessa voidaan kuitenkin tutkimuksen perusteella katsoa noudattavan nykyisen lain esitöiden kantaa, jonka mukaan asian tulkinnanvaraisuus vaikuttaa kulujen korvaamiseen. Lain esitöissä ei ole mainintaa siitä, miten korvausvelvollisuutta tulisi arvioida, kun julkinen asianosainen hakee muutosta, koska perinteisesti hallintoasioissa ei ole kaksiasiansuhteita. Tilanteessa, jossa oikeudenvallontayksikön valitus hylätään tulkinnanvaraisessa asiassa, hallintotuomioistuin jätti tutkimuksessa pääasiassa kulut korvaamatta asian tulkinnanvaraisuuteen perustuen. Kohtuuttomuusharkinnan perusteella verovelvollisen voittaessa kuluja voitaisiin korvata tulkinnanvaraisessakin asiassa. Jos kuitenkin halutaan, että kulut VOVA:n muutoksenhakutilanteissa tulisivat useammin korvatuksi, olisi korvausvelvollisuuden perusteita näiltä osin tarkennettava²⁸².

Itse hallintolainkäyttölakiin voi olla vaikea tehdä tarkennuksia, koska kulujen korvaamista koskevan pykälän tulisi pysyä edelleen joustavana ja soveltua edelleen erilaisiin hallintoasioihin. Tämä tukisi Suomessa sitä, että Ruotsin tapaan veroasioihin tulisi meillä säätää omat säännökset oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Ruotsin esimerkki erityisestä laista, joka säätää kulujen korvaamisesta oikeudenkäynneistä nimenomaan veroasioissa, voisi tietyiltä osin toimia Suomessa. Ruotsissa kuluja voitiin korvata eri-

²⁸¹ OM 2011b, Veronmaksajien keskusliiton lausunto (liite 10).

²⁸² Tällaisen säännöksen lisääminen voisi osittain luoda oikeusvarmuutta, kun verovelvollinen etukäteen tietää että asian ollessa laintulkinnan kannalta merkityksellinen ja oikeudenkäynti on VOVA:n aloittama, niin kulut tullaan korvaamaan.

tyislakiin perustuen, jos verovelvollinen voittaa osittain tai kokonaan asian, asialla on merkitystä laintulkinnan kannalta tai kulujen korvaamiseen on jokin muu poikkeuksellinen peruste.

Veroasioissa tarvitaan hyvin usein oikeudellista apua, kun kyseessä on vaikeampi veroasia. Tällaisissa tilanteissa, kun verovelvollinen hakee muutosta asiaan tai oikeudenvalvontayksikkö valittaa asiasta KHO:n niin, että laintulkinta selkenee päätöksen takia, voisi oikeudenkäyntikulujen korvaaminen vaikuttaa oikeudenmukaiselta.²⁸³ Veroasioissa oikeuskäytännöllä ja varsinkin korkeimman hallinto-oikeuden päätöksillä on suuri vaikutus siihen millaiseksi tietyn verolain kohdan tulkinta muodostuu. Yhtä verovelvollista koskevalla päätöksellä voi olla siis vaikutusta monen muun verovelvollisen verotukseen. Tällaisessa tilanteessa yhtä verovelvollista koskeva päätös selkeyttää laintulkintaa monen osalta. Kulujen korvaaminen voisi esimerkiksi tulla silloin kyseeseen, kun korkein hallinto-oikeus antaa vuosikirjaratkaisun eli julkaisee päätöksen.

Esimerkiksi KHO 2014:135, jossa oli kyse lahjaverotuksen ennakkoratkaisuhakemuksesta, VOVA valitti hallinto-oikeuteen sekä korkeimpaan hallinto-oikeuteen asiasta. Valitus hylättiin sekä hallinto-oikeudessa että KHO:ssa. Kyseessä oli oikeuskysymys, joka oli ollut tulkinnanvarainen jo pitkään ja jolla oli mahdollisesti vaikutusta suureen henkilökuntaan. Ennakkoratkaisun hakijoiden kannalta oli sattumanvaraista, että juuri heidän tekemänsä ennakkoratkaisuhakemus johti muutoksenhakuprosessiin, jossa VOVA tavoitteli oikeustilaa selventävää prejudikaattia.²⁸⁴ Tällaisissa tilanteissa kulujen korvaaminen voisi vaikuttaa oikeudenmukaiselta.

Veroprosessin erityispiirteet näkyvät nimenomaan kulujen korvaamista koskevissa asioissa, kun verovelvollisella on selkeä vastapuoli. Esimerkiksi Ruotsin vastaava sääntely Suomessa voisi mahdollisesti selkeyttää oikeudenkäyntikulujen korvaamisen tuomioistuintäytäntöä. Tällöin tuomioistuimilla olisi selkeä säännös, johon kulujen korvaaminen voisi perustua esimerkiksi laintulkinnan kannalta merkittävissä tapauksissa. Tällä het-

²⁸³ Ruotsissa esimerkkeinä viimeaikaisesta oikeuskäytännöstä, jossa kuluja korvattiin laintulkinnan kannalta merkitykselliseen asiaan perustuen ks. HFD 2014 ref. 40, joka liittyy arvonnäisäverotukseen.

²⁸⁴ Ks. Urpilainen 2014b, jossa analysoitu kyseinen oikeustapaus ja otettu kantaa oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen.

kellä hallintotuomioistuimet perustavat kulujen korvaamisen tulkinnanvaraisissa tilanteissa kohtuuttomuusharkintaan. Vaikka kulut saattavat tulla joissain tilanteissa korvatuksi kohtuuttomuusharkinnan vuoksi, niin periaatteessa lain esitöiden mukaan asian tulkinnanvaraisuus on yksi syy jättää kulut korvaamatta. Oikeudenvilvontayksiköllä on laintulkinnan selkeyttämiseksi kuitenkin perusteltu syy ajaa asia hallintotuomioistuimen käsiteltäväksi.

7.3 Yksityisen asianosaisen kuluriski

Koska veroprosessissa voidaan nähdä olevan kysymys myös eräänlaisesta tuomioistuimen käsittelemästä riita-asiaa muistuttavasta verovelkasuhteesta, eikä ainoastaan tuomioistuimen suorittamasta hallinnon valvonnasta, voidaan pohtia myös sitä, voisiko verotuksessa yksityisen korvausvelvollisuus tulla useammin kyseeseen. Yksityisen korvausvelvollisuus on säädetty veroprosessissa pieneksi verojen indispositiivisen luonteen²⁸⁵ ja julkisen asianosaisen vahvemman aseman vuoksi. Lisäksi korvausvelvollisuuden on oltava pieni, jotta verovelvollisella on aina mahdollisuus hakea verotukseensa muutosta.

Veroasioissa voi kuitenkin muodostua samankaltainen asetelma kuin julkisissa hankinnoissa, jossa suuret yritykset valittavat liiketaloudellisin perusteilla verotuksestaan. Verovelvollisen suuremmalla kuluriskillä voisi olla näissä tapauksissa olla vaikutus suurempien yritysten muutoksenhakuun. Suurempi kuluriski voisi esimerkiksi kannustaa verovelvollisia joissain tapauksissa keskittymään enemmän oikaisuvaatimusvaiheessa esitettävään selvitykseen sekä vähentää tarpeettomia muutoksenhakuja. Yksityisen suuremman kuluriskin voidaan siis nähdä vähentävän joissain tapauksissa halukkuutta riidellä verotuksesta.

Joissakin maissa verovelvollisella on aito riski joutua korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja, kuten esimerkiksi Saksassa yksityisellä on veroprosessissa todel-

²⁸⁵ Kaikissa maissa veroilla ei ole indispositiivista luonnetta. Vrt, esimerkiksi Kanada, jossa puolestaan verosta voidaan sopia veronsaajan ja verovelvollisen kesken.

linen kuluriski²⁸⁶. Nykyinen sääntely Suomessa käytännössä mahdollistaa sen, että yksityinen saa valittaa melko moneen kertaan samasta asiasta ennen kuin oikeudenkäyntikuluja määrätään korvattavaksi. Toisaalta veroasioissa on edelleen voitava valittaa tulkin-
nanvaraisista asioista ja siksi esimerkiksi ilman asiamiestä tehdyissä valituksissa tulisi edelleen ottaa huomioon se, ettei verovelvollinen välttämättä ymmärrä tekevänsä turhia valituksia.

Oikeusministeriön työryhmä oli myös sitä mieltä, että tuomioistuinkäsittelyn laaja mak-
suttomuus ja alhainen maksujen taso mahdollistavat muutoksenhaun sellaisissa tilan-
teissa, joissa vireille panijankaan kannalta ei ole menestymisen mahdollisuuksia. Ny-
kyinen maksutaso ei kannusta erimielisyyksien selvittämiseen tuomioistuimen ulkopuo-
lella. Näillä tuomioistuinmaksuilla voi olla vaikutusta tulevaisuudessa verovalitusten
määrään. Jos työryhmän esitys hyväksytään, niin maksu hallinto-oikeudessa tulee ole-
maan 250 euroa veroasioissa ja KHO:ssa 500 euroa. Lisäksi maksu perittäisiin etukä-
teen.²⁸⁷ Muutos maksuissa ja sen maksamisen ajankohdassa voi ohjata etenkin taloudel-
lisesti vähämerkityksellisten asioiden parempaa selvittämistä oikaisuvaatimusvaiheessa
ja vähentää valitusten määrää hallinto-oikeuksissa. Myös muutoksenhaku perusteetto-
missa asioissa voisi vähentyä.

Jos yksityisen korvausvelvollisuutta oikeudenkäyntikulujen korvaamisessa haluttaisiin
laajentaa, täytyisi tämä luultavasti toteuttaa myös erityislain kautta tulevalla sääntelyllä.
Hallintolainkäyttölakiin ei voida katsoa olevan hallintoasioiden erityispiireiden vuoksi
perusteltua laajentaa yksityisen korvausvelvollisuutta.²⁸⁸ Yksityisen korvausvelvolli-
suuden laajentaminen on jollain tapaa perinteistä ajattelutapaa vastaan, sillä julkisen
asianosaisen vahvemman aseman ja yksityisen muutoksenhaun mahdollisuuksien voi-
daan katsoa perustelevan yksityisen korvausvelvollisuuden harvaa soveltamisalaa. Toi-
saalta veroasioissa verovelvollisella on nykyisin hyvin usein käytössään asiamies ja
varsinkin suuremmat yritykset saattavat olla hyvin vahvassa asemassa muutoksenhaus-

²⁸⁶ Ks. OM 2011a, s 35.

²⁸⁷ OM 2015, s. 35–58.

²⁸⁸ Esimerkiksi lastensuojeluasiassa ei olisi välttämättä perusteltua määrätä yksityistä korvaamaan julki-
sen asianosaisen kuluja nykyistä sääntelyä laajemmin.

sa. Verovelvollisen korvausvelvollisuuden laajentaminen voitaisiin siis joissain tilanteissa katsoa perustelluksi.

8 JOHTOPÄÄTÖKSET

Oikeudenkäyntikulut liittyvät aina tuomioistuimiin etenevään muutoksenhakuun prosessilajista riippumatta. Hallintolainkäytössä kulujen korvaamista määrittävillä säännöksillä on yhteys oikeusturvaan ja kuluriskin yksityiselle asianosaiselle on tämän vuoksi oltava pieni. Näin ollen myös veroprosessissa, kun oikeudenkäyntikuluja tuomitaan korvattavaksi, niin yleensä viranomaisen tuomitaan korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja. Korvattavia kuluja veroprosessissa ovat muun muassa asiamiehen palkkio, todistelukustannukset sekä asiantuntijalausuntojen ja muiden asiakirjojen hankkimisesta aiheutuneet kustannukset. Osassa veroasioita oikaisuvaatimusvaihe on pakollinen esivaihe ennen muutoksenhakua hallinto-oikeuteen. Oikaisuvaatimusvaiheesta aiheutuneet kulut eivät kuitenkaan ole korvauskelpoisia veroprosessissa, koska oikaisuvaatimusmenettely ei lukeudu hallintoprosessiin.

Oikeudenkäyntikulujen korvaaminen veroprosessissa perustuu HLL 74 ja 75 §:iin. Hallintolainkäyttölaki on kuitenkin kirjoitettu yleislaiksi, jonka täytyy olla joustava ja mukautua erilaisiin hallintoasioihin. Tämän vuoksi hallintolainkäyttölaki ei voi ottaa huomioon veroprosessin erityispiirteitä myöskään oikeudenkäyntikulujen korvaamisessa. Hallintolainkäyttölain yleispiirteisyys ja joustavuus näkyvät osittain oikeudenkäyntikulujen korvaamista määrittävien säännösten soveltumisongelmina veroasioissa. Kulukorvaussäännökset eivät ota huomioon esimerkiksi muista hallintoasioista poikkeavaa muutoksenhaussa esiintyvää kaksiasianosaissuhdetta tai sitä, että veroprosessissa asiat ovat hyvin usein tulkinnanvaraisia. Hallintolainkäyttölain oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva 74 § sisältää lisäksi itsessään melko paljon tulkinnanvaraisuutta, mikä tekee kulujen korvaamisesta vaikeasti ennakoitavaa.

Veroasioilla on perinteisiä hallintoasioita enemmän riita-asiaa muistuttava asetus ja luonne. Muutoksenhausta aiheutuvien kulujen vähäisyys ja pieni kuluriski voivat toisaalta aiheuttaa sen, että valittaminen voi näyttäytyä kannattavalta tilanteissa, joissa menestymisen mahdollisuudet ovat kuitenkin pienet. Verovalituksia voidaan esimerkiksi tehdä joissain tapauksissa liiketaloudellisilla perusteilla, jolloin on perusteltua kysyä voisiko myös kuluriski tällöin olla yksityiselle suurempi.

Tutkimuksen empiirisessä osassa tutkittiin vuoden ajanjaksolta hallinto-oikeuksien päätöksiä, joissa kuluja on vaadittu korvattavaksi. Päätöksiä oli yhteensä 240 kappaletta. Kuluja verovelvolliselle korvattiin noin 8 %:ssa päätöksistä, mikä osoittaa, ettei kulujen korvaaminen veroprosessissa tule oikeuskäytännön perusteella usein kyseeseen. Päätöksissä, joissa kuluja korvattiin, korostuu tapauskohtaisuus. Muun muassa olosuhteilla, näytön esittämisen vaiheella, viranomaisen virheen laadulla ja verovelvollisen omalla toiminnalla voi olla merkitystä kulujen korvaamiseen.

Tutkimuksen perusteella Veronsaajien oikeudenvallvontayksikön kannalla niin kulukysymykseen kuin pääasiaan voidaan katsoa olevan merkitystä kulujen korvaamiseen. Oikeudenvallvontayksikön puoltaessa pääasiaa tai esittäessä vastineessaan sellaisia asioita, jotka puoltavat valituksen hyväksymistä, hallintotuomioistuimet voivat antaa tälle merkitystä oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta harkitessaan. Olosuhteille on kuitenkin annettava tässäkin merkitys eli yksikön pääasian puoltaminen ei automaattisesti tarkoita kulujen korvaamista. Oikeudenkäyntikulut liittyivät tutkimuksessa sellaisiin asioihin, joista valitushalukkuus on keskimääräistä suurempi korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Toisaalta valitetuista tapauksista, johon KHO oli antanut ratkaisun, vain harvoille myönnettiin valituslupa.

Jos halutaan, että oikeudenkäyntikulujen korvaaminen tulee useammin kyseeseen veroasioissa, olisi sääntelyä joiltain osin muokattava. Hallintolainkäyttölain yleispiirteisyyden säilyvyyden vuoksi oikeudenkäyntikuluja koskevaa 74 § on hankala tarkentaa tai muuttaa veroasioihin sopivammaksi. Tähän ratkaisuna voisi olla se, että Suomessa tulisi Ruotsin tapaan harkita oikeudenkäyntikuluja koskevien säännösten säätämistä erikseen veroasioihin. Näin sekä veroasioiden tulkinnanvaraisuus, sekä oikaisuvaatimusvaiheesta aiheutuneet kulut voitaisiin ottaa huomioon kulujen korvaamisessa. Lisäksi erillinen sääntely mahdollistasi sen, että perinteisiä hallintoasioita vahvempi kaksiasianosaissuhde voitaisiin ottaa huomioon. Myös yksityisen korvausvelvollisuutta olisi mahdollista tietyissä tapauksissa laajentaa. Erilliset säännökset voisivat ehkä selkeyttää hallinto-oikeuksien päätöksentekoa kulukorvausasioissa ja toisaalta tuoda verovelvollisille var-

muutta kulujen korvaamiseen. Toisaalta, jos kuluriskiä yksityiselle nostettaisiin, voisi tällä olla vaikutusta hallintotuomioistuimiin tehtävien verovalitusten määrään.

Tutkimuksen tavoitteena oli antaa yleiskuva oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevasta sääntelystä sekä kulujen vaatimisen ja korvaamisen yleisyydestä oikeuskäytännössä. Yleispäteviä ohjeita tai sääntöjä siihen, milloin oikeudenkäyntikuluja korvataan, ei voida tutkimuksen perusteella antaa. Toisaalta tämä ei ollut tutkimuksen tarkoituksaan. Tutkimuksen tarkoituksena oli antaa yleiskuva oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta ja saada selville kuinka yleistä oikeudenkäyntikulujen vaatiminen ja korvaaminen. Tässä tavoitteessa tutkimus onnistui. Tutkimuksen voidaan katsoa selventävän joitain oikeudenkäyntikulujen vaatimiseen ja korvaamiseen liittyviä kysymyksiä.

Tutkimuksessa ei voitu selvittää, miten KHO suhtautuu hallinto-oikeudessa korvattuihin oikeudenkäyntikuluihin. Hallinto-oikeuden päätöksille, joissa oikeudenkäyntikuluja oli korvattu ja joista VOVA oli valittanut, ei myönnetty valituslupaa KHO:on tai ne olivat vielä käsittelyssä. Näin ollen tutkimus jättää auki moniportaisessa muutoksenhaussa tapahtuvan viranomaisen virheen arvioinnin. Koska aineistoon ei kuulunut tapauksia, joissa korkein hallinto-oikeus olisi joutunut arvioimaan esimerkiksi kulujen korvaamista hallinto-oikeudessa viranomaisen virheeseen perustuen, ei tutkimuksesta selviä, miten viranomaisen virhettä arvioidaan tällaisessa muutoksenhaussa.